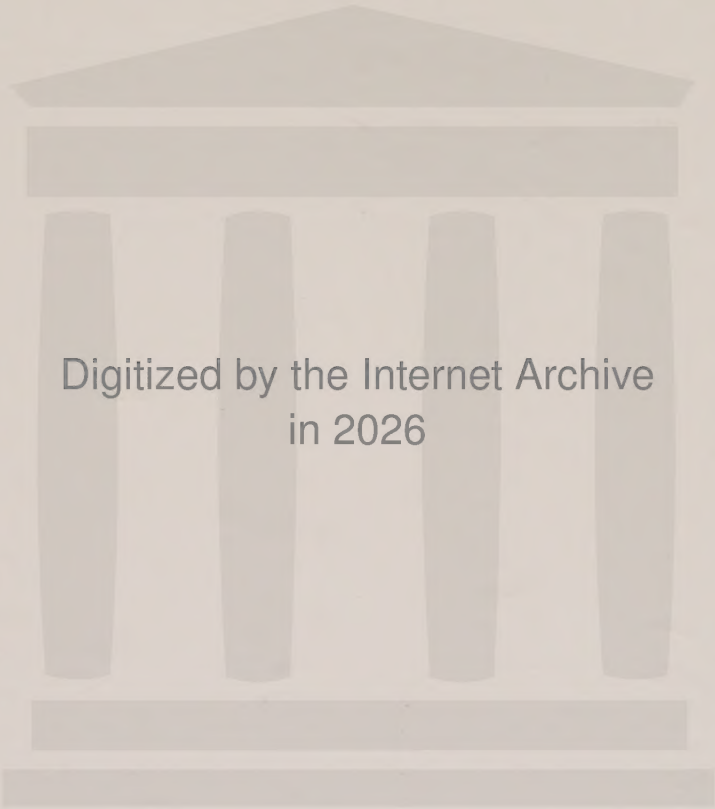
UNIVERSITE DE BORDEAUX I

LE POUVOIR REGLEMENTAIRE EN MATIERE FISCALE

PHILIPPE THEVENIN

1975

grenoble
ORL


Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547314_0017

UNIVERSITE DE BORDEAUX I
FACULTÉ DE DROIT, DES SCIENCES SOCIALES ET POLITIQUES

LE POUVOIR REGLEMENTAIRE EN MATIERE FISCALE

PHILIPPE THEVENIN

Thèse présentée et soutenue le 13 décembre 1975

JURY

Président : M. LAMARQUE Professeur à l'Université de Bordeaux I

Suffragants : M. FAVOREU Doyen de la Faculté de Droit et de Science Politique d'Aix-Marseille

M. AUBY Président de l'Université de Bordeaux I

M. MABILEAU Professeur à l'Université de Bordeaux I
Directeur de l'Institut d'Etudes Politiques de Bordeaux

M. SOUBEYROL Professeur à l'Université de Bordeaux I

SERVICE DE REPRODUCTION DES THESES DE GRENOBLE II

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

ABRÉVIATIONS

-A.J.D.A.....Actualité Juridique. Droit Administratif.
-C.E.....Conseil d'Etat.
-C.G.I.....Code Général des Impôts.
-C.J.E.G.....Cahiers Juridiques de l'Electricité et du Gaz.
-Cons.Const.....Conseil Constitutionnel.
-D.....Recueil Dalloz.
-D.F.....Droit Fiscal.
-J.C.A.....Jurisclasseur Administratif.
-J.C.P.....Jurisclasseur Périodique.
-J.O.....Journal Officiel, lois et décrets.
-J.O.déb.A.N.(ou S.).....Journal Officiel, débats Assemblée Nationale (ou Sénat).
-J.O.Doc.A.N.(ou S.).....Journal Officiel, Documents Assemblée Nationale (ou Sénat).
-J.O.Doc.Adm.....Journal Officiel, Documents Administratifs.
-L.G.D.J.....Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence.
-R.D.P.....Revue de Droit Public.
-R.F.S.P.....Revue Française de Science Politique.
-R.P.D.A.....Revue Pratique de Droit Administratif.
-R.S.F.....Revue de Science Financière.
-Rec.....Recueil des arrêts du Conseil d'Etat.
-S.....Recueil Sirey.
-T.A.....Tribunal Administratif.
-Trib.Conf.....Tribunal des Conflits.

INTRODUCTION

Les constituants de l'époque révolutionnaire, convaincus que le vice fondamental de l'Ancien Régime résidait dans le pouvoir du Roi d'édicter des règles générales et impersonnelles, furent conduits à écarter le pouvoir réglementaire. La loi étant définie par sa généralité, la Constitution de 1791 dispose ainsi que "le pouvoir exécutif ne peut faire aucune loi, même provisoire, mais seulement des proclamations conformes aux lois pour en ordonner ou en rappeler l'observation" (1). Les proclamations ne sont pas destinées à préciser où à compléter la loi : ce ne sont pas des mesures complémentaires mais de simples mesures de publicité. Le législateur établit lui-même les règlements d'application des lois sous le nom "d'instructions législatives".

La philosophie révolutionnaire attribue au pouvoir législatif, exercé par les assemblées détentrices de la souveraineté, le monopole de l'élaboration de la loi et en fait donc, dans un système qui identifie Loi et Droit, la seule source du Droit. Les pouvoirs exécutif et judiciaire, dénués de tout caractère représentatif, sont limités à l'émission d'actes de portée particulière : ils doivent se borner

---

- (1) : Titre III, Chap. IV, Sect. I, Art. 6.

à exécuter la loi et à en assurer le respect (2). "L'avènement de la loi", selon l'expression de MICHELET, devait permettre l'établissement d'une société juste où, conformément à la Nature, tous les hommes seraient libres et égaux en droit. A onze reprises la Déclaration des Droits de 1789 fait appel à la loi, définie comme "l'expression de la volonté générale" (Art. 6).

En fait la nécessité pratique d'une réglementation complémentaire apparut rapidement, imposant une nouvelle conception du principe de légalité à laquelle se réfère HAURIOU lorsqu'il évoque "le bloc légal des lois et règlements". Dès le Directoire il fut admis que l'exécutif disposait, lui aussi, du pouvoir d'élaborer des actes de portée générale et impersonnelle s'imposant aux administrés et aux autorités publiques subordonnées.

Le pouvoir réglementaire constitue pour les autorités administratives, centrales ou locales, un instrument d'action indispensable que tous les états admettent, même ceux qui pratiquent une séparation tranchée des pouvoirs.

1° - Mais aucun texte constitutionnel ni aucune loi ne définissent le pouvoir réglementaire, le législateur ne désirant pas enfermer sa collaboration avec le pouvoir exécutif dans des règles trop strictes ou des principes trop rigides. Le terme est parfois utilisé dans un sens très large qui lui fait recouvrir l'ensemble du pouvoir de décision unilatérale de l'administration. De son côté la jurisprudence, si elle n'a pas dégagé une définition générale, a réalisé néanmoins une certaine systématisation au niveau du régime juridique et contentieux qui en établit les conditions et les limites. Le juge a précisé le régime juridique applicable à

- (2) : La Constitution de 1791 est sans équivoque à cet égard : "Il n'y a point en France d'autorité supérieure à celle de la loi. Le Roi ne règne que par elle et ce n'est qu'au nom de la loi qu'il peut exiger l'obéissance". (Titre III, Chap. II, Sect. I, Art. III).

chacune des catégories fort diverses du pouvoir réglementaire (3).

Le règlement n'est pas susceptible d'une définition simple et claire. Il n'y a pas un critère général et unique, mais l'indice le plus significatif est certainement la portée de l'acte : l'acte réglementaire est un acte de portée générale et impersonnelle.

La définition la plus communément admise dispose que le règlement est une décision de l'autorité administrative édictant une règle juridique caractérisée par sa généralité et son impersonnalité.

Le règlement est un acte administratif unilatéral, une décision administrative (4). Il est soumis dès lors au même régime juridique que l'ensemble des décisions administratives. Le règlement a, par lui-même, un effet obligatoire pour son destinataire : c'est une décision exécutoire, c'est-à-dire selon M. VEDEL, "...un acte juridique émis unilatéralement par l'administration en vue de modifier l'ordonnancement juridique par les obligations qu'il impose ou par les droits qu'il confère" (5). Il doit avoir un caractère normatif : les circulaires ou les instructions, lorsqu'elles se bornent à interpréter une norme supérieure, n'ont pas un caractère réglementaire.

La doctrine et la jurisprudence admettent cependant aujourd'hui l'existence de "règlements prospectifs" qui définissent simplement des orientations, indiquent des objectifs à réaliser, et qui n'ont pas, par eux-mêmes, d'effet obligatoire (6) ou bien l'existence de "directives" qui ne sont pas des règles de droit et sur lesquelles une autorité peut se fonder sans y être obligée (7).

- (3) : Voir DOUENCE, "Recherches sur le pouvoir réglementaire de l'administration", L.G.D.J.,1968 ; WIENER, "Recherches sur le pouvoir réglementaire des ministres",L.G.D.J.,1970.

- (4) : Le pouvoir réglementaire apparaît aussi dans des procédures essentiellement contractuelles.

- (5) : Droit Administratif, THEMIS 1973, p. 180.

- (6) : Plans, schémas directeurs... ; voir CHAPEL, "Recherches sur la notion et le régime juridique des actes à caractère prospectif" A.J.D.A. 1964 p. 323.

- (7) : C.E. 11 décembre 1970, Crédit Foncier de France, Rec. 750, concl. BERTRAND.

Par ailleurs le règlement n'est pas un procédé de décision réservé aux autorités administratives. Une jurisprudence plus ancienne reconnaît que les décisions unilatérales, individuelles ou réglementaires, émanant d'organismes privés chargés de missions de service public, constituent lorsqu'elles sont liées à l'exécution du service public et comportent l'emploi de prérogatives de droit public, des actes administratifs (8).

Le seul point commun aux divers aspects et aux différentes manifestations du phénomène réglementaire découle en définitive d'un critère matériel. Le règlement édicte une règle applicable à un nombre indéterminé de personnes ; il établit des catégories générales et abstraites applicables à un nombre indéterminé de situations particulières.

Ce sont ces caractères de généralité et d'impersonnalité qui spécifient l'acte réglementaire par rapport aux décisions individuelles ou collectives (concernant une ou plusieurs personnes individuellement désignées (9).

Le problème provient du fait qu'il est parfois difficile de déterminer le contenu exact d'une décision et donc de distinguer un acte réglementaire d'un acte non réglementaire, sans compter que, comme l'observe M. DOUENCE (10) il existe des actes qui ne peuvent trouver place dans cette classification bipartite. L'examen de la jurisprudence du Conseil d'Etat révèle que la frontière peut être indécise (11).

- (8) : C.E. 31 juillet 1942, MONPEURT, D. 1942, p. 138, concl. SEGALAT, note P.C.C.E. 2 avril 1943, BOUGUEN, S. 1944, 3, 1, concl. LAGRANGE, note MESTRE ; D. 1944 p. 52, note DONNEDIEU de VABRES ; J.C.P. 1944, II, 2565, note CELIER. C.E. 13 janvier 1961, MAGNIER, R.D.P. 1961 p. 155, concl. FOURNIER. T.C. 15 janvier 1968, Epoux BARBIER, R.D.P. 1969 p. 142, concl. KAHN ; R.D.P. 1968 p. 893, note WALINE ; D. 1969 p. 202, note AUBY.

- (9) : Le règlement peut ne pas contenir une règle mais simplement déclancher l'application d'une règle pré-existante. Mais seuls sont retenus les effets juridiques directement impliqués par l'acte.

- (10) : Précité, p. 74.

- (11) : Voir par exemple C.E. 10 mai 1968, Commune de Broves, Rec. 297, concl. DUTHEILLET DE LAMOTHE ; R.D.P. 1968 p. 1079, note WALINE. De même voir DEWOST et DENOIX de SAINT MARC, chr., A.J.D.A. 1969 p. 428.

La distinction entre les deux catégories d'actes peut être délicate à opérer, notamment lorsque la mesure vise un bien déterminé et concerne par là même un nombre indéterminé de personnes. La décision d'interdire la projection d'un filmpar un maire est un acte individuel concernant l'exploitant de la salle mais réglementaire vis à vis des spectateurs (12). Une distinction a ainsi été proposée entre les "actes individuels" qui visent des personnes déterminées et les "actes particuliers" qui visent des biens précis (13).

Le caractère de généralité rapproche le règlement de la loi. Le règlement est une "loi matérielle". "Après le règlement comme après la loi, il y a une règle nouvelle, c'est-à-dire une nouvelle disposition par voie générale..." (14).

2° Les règlements vont donc constituer une véritable "législation secondaire", dont la coexistence avec la législation proprement dite pose évidemment le problème des limites respectives du domaine de la loi et du domaine du règlement.

La solution traditionnelle du droit français donne pour mission au règlement l'exécution des lois.

La formule de l'article 44 de la Constitution du 22 Frimaire an VIII : "Le gouvernement propose les lois et fait les règlements nécessaires pour assurer leur exécution", est reprise à peu près en termes identiques par les chartes de 1814 et de 1830 (15).

- (12) : Le Conseil d'Etat considère une telle interdiction comme une décision individuelle : C.E. 18 décembre 1959, Société des Films LUTETIA, D. 1960 p. 171, note WEIL ; C.E. 14 octobre 1960, Société des Films MARCEAU et 23 décembre 1960, U.G.C., R.D.P. 1961 p. 140, note WALINE.

- (13) : Voir LACHAUME "La hiérarchie des actes administratifs exécutoires",L.G.D.J. 1966, p. 79.

- (14) : DUGUIT, Traité de Droit Constitutionnel, 1921, t.2, p. 185.

- (15) : "Le Roi... fait les règlements et ordonnances nécessaires pour l'exécution des lois..." Charte du 4 juin 1814, art. 14 ; Charte du 14 août 1830, art. 13.

Les textes ultérieurs, depuis la Constitution de 1848 jusqu'à celle de 1946 (16), n'évoquèrent plus explicitement le pouvoir réglementaire ; mais celui-ci fut toujours considéré comme impliqué par les dispositions confiant au Chef de l'Etat (Loi du 25 février 1875, art. 3) ou au Chef du Gouvernement (Constitution du 27 octobre 1946, art. 47) le soin "d'assurer l'exécution des lois". Paraphrasant cette formule CARRE de MALBERG en tirait toute une philosophie du règlement : "...le règlement est un acte de puissance subaltern exécuter les lois, tel est donc le seul et invariable domaine du pouvoir réglementaire" (17). Pour CARRE de MALBERG à côté de la loi, "acte de puissance initiale et inconditionnée", il n'y a de place que pour des actes administratifs "à caractère secondaire et dérivé". Le pouvoir législatif est d'une "essence plus haute" que le pouvoir réglementaire.

A nouveau la Constitution de 1958 évoque en propres termes le pouvoir réglementaire : l'article 21 (al. dispose en effet que "le Premier Ministre... assure l'exécution des lois" et " ..exerce le pouvoir réglementaire" (18). La précision était nécessaire puisque l'exécution des lois ne recouvre plus la totalité du phénomène réglementaire : la Constitution actuelle consacre l'existence d'un pouvoir réglementaire autonome. L'innovation a consisté à assigner des

---

- (16) : Constitution du 4 novembre 1848, art. 49, parag. II ; Constitution du 14 janvier 1852, art. 6 ; Senatus-Consulte du 21 mai 1870, art. 14 ; Loi constitutionnelle provisoire du 31 août 1871 ; Loi du 25 février 1875, art. 3 ; Constitution du 27 octobre 1946, art. 47.

- (17) : Etant entendu que "moyennant une habilitation législative le règlement peut tout faire".

- (18) : Sous réserve des dispositions de l'article 13 qui précise que "le Président de la République signe les ordonnances et décrets délibérés en conseil des ministres". Ne s'agissant que d'une signature, on s'est demandé si l'article 13 n'attribuait pas au Chef de l'Etat une simple attribution protocolaire liée à sa qualité de président du conseil des ministres Sous la IIIème République, le Président de la République n'exerçait pas en fait les compétences qui lui étaient attribuées. L'expérience a montré que le Général de Gaulle n'a pas entendu l'article 13 comme une simple marque de déférence à son égard. Cette interprétation fut admise par la doctrine et par le Conseil d'Etat dans l'arrêt SICARD du 27 avril 1962 et dans l'arrêt Syndical National des élèves conseillers et conseillers au travail et à la législation sociale, du même jour (voir R.D.P. 1962, p. 322, note WALINE).

domaines respectifs à la loi et au règlement, et surtout à empêcher que le législateur empiète sur le domaine qui n'est pas le sien.

En réalité le droit public admit très tôt l'existence de règlements dont l'objet n'est pas d'assurer la mise en oeuvre des lois et pouvant être édictés spontanément par le pouvoir exécutif. La Constitution de l'an III habilitait le Directoire à émettre des règles en matière de police (19). La Constitution de l'an VIII renouvela cette habilitation au profit du gouvernement consulaire puis impérial (20), de même que la Charte de 1814 au profit du Roi (21). Cependant ces règlements de police ne pouvaient déroger aux lois applicables en ce domaine. Certes, Napoléon alla bien au-delà des pouvoirs qui lui étaient accordés par les textes mais, sous la Restauration, la règle à nouveau s'imposa. Les ordonnances de juillet 1830, portant atteinte à des droits et libertés consacrés par le législateur, provoquèrent la chute de Charles X. La suprématie de la loi fut réaffirmée de façon très nette dans la Charte révisée de 1830 (22). Les textes constitutionnels n'habilitèrent plus l'exécutif à émettre des règlements autonomes (23)

- (19) : Const. An III, art. 141 : "Le Directoire pourvoit, d'après les lois, à la sécurité intérieure et extérieure de la République".

- (20) : Const. An VIII, art. 47 : "Le gouvernement pourvoit à la sécurité intérieure et à la défense extérieure de l'Etat ; il distribue les forces de terre et de mer et en règle la direction" ; art. 48 : "La garde nationale en activité est soumise aux règlements d'administration publique ; la garde nationale sédentaire n'est soumise qu'à la loi".

- (21) : Charte de 1814, art. 14 : "Le Roi... fait les règlements et ordonnances nécessaires... pour la sûreté de l'Etat".

- (22) : Art. 13 : "Le Roi... fait les règlements et ordonnances nécessaires pour l'exécution des lois, sans pouvoir jamais ni suspendre les lois elles-même, ni dispenser de leur exécution".

- (23) : Le Senatus-consulte du 3 mai 1854 constitue une exception : il confia à l'empereur un pouvoir réglementaire général en matière coloniale. Cette disposition subsita jusqu'à la Constitution de 1946 qui reprit d'ailleurs une solution analogue.

mais, sous l'empire de nécessités pratiques, ceux-ci réapparurent progressivement.

A la fin du XIXe Siècle il fut admis que le pouvoir réglementaire pouvait s'exercer en l'absence de dispositions légales pré-existantes en matière de réglementation interne des services publics et de police administrative. Dans deux arrêts importants (Chambre syndicale des constructeurs de matériel de chemins de fer et de tramways, 19 février 1904, Rec. 191 et BABIN, 4 mai 1906, Rec. 365) le Conseil d'Etat précisa tous les aspects de la compétence du Chef de l'Etat en ce qui concerne l'organisation et le fonctionnement des services publics. Il en fut de même en matière de police : "...il appartient au Chef de l'Etat en dehors de toute délégation législative et en vertu de ses pouvoirs propres, de déterminer celles des mesures de police qui doivent en tout état de cause être appliquées dans l'ensemble du territoire..." (24) (C.E. 8 août 1919, LABONNE, Rec. 737).

Cependant le juge administratif fut très peu explicite sur le fondement des pouvoirs qu'il consacrait. Les juristes firent appel à l'idée d'une interprétation coutumière des textes constitutionnels (DUGUIT) ou bien justifièrent ces prérogatives par une conception extensive de l'exécution des lois qui englobe le maintien de l'ordre public et le fonctionnement des services publics. M. VEDEL décrit ainsi le mécanisme de l'élargissement de la notion d'exécution des lois : "...indépendamment des pouvoirs conférés au gouvernement par chaque loi en particulier, la constitution lui donne une investiture générale en vue de l'exécution des lois... L'exécution des lois est plus que l'exécution de chaque loi. Elle doit s'entendre comme le maintien des conditions essentielles à la vie nationale, c'est-à-dire le maintien de l'ordre public et le fonctionnement des services publics" (25). Mais des lois pouvaient toujours intervenir en ces matières, s'imposant à l'autorité administrative. Le législateur n'était pas dessaisi ; c'est donc de son auto-limitation que dépendait l'existence et l'étendue du domaine réglementaire.

- (24) : C'est par décret que fut édicté, en 1899 et 1901, le premier code de circulation automobile.

- (25) : VEDEL, "Les bases constitutionnelles du droit administratif français", Et. Doc. Cons. d'Etat n° 8, p. 14.

Par la suite la technique des lois d'habilitation et des lois-cadres permirent des extensions exceptionnelles du pouvoir réglementaire. La Constitution de 1958 (art. 38) reprend d'ailleurs sous le nom d'ordonnances la formule des décrets-lois.

La loi du 17 août 1948 fut une première tentative intéressante, reconnaissant l'existence d'un domaine réglementaire par nature dont elle définit les limites et à l'intérieur desquelles le gouvernement pouvait intervenir par décrets de manière permanente et indéfinie et modifier ou abroger les lois antérieures. Mais le législateur qui conservait un droit d'évocation ne respecta pas toujours la délimitation qu'il avait lui-même établie et, de son côté, le gouvernement n'osa guère user de ses prérogatives. Dix décrets seulement modifiant des lois antérieures furent adoptés.

Depuis 1958 les matières qui relèvent de la loi sont expressément et limitativement énumérées par l'article 34 de la Constitution et "les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi ont un caractère réglementaire" (art. 37, al. 1). Le législateur n'a donc qu'une compétence d'attribution tandis que le gouvernement détient la compétence de droit commun.

Non seulement le domaine du pouvoir réglementaire constîtue le principe mais encore il est un domaine réservé. La véritable nouveauté de la Constitution de 1958 réside en ce que la loi ne peut plus sortir du domaine qui lui est assigné, le maintien de cette règle étant garanti par un contrôle juridictionnel important et minutieusement organisé (26).

- (26) : Il en résulte que la définition de la loi n'est plus exclusivement formelle. Un acte voté par le Parlement selon la procédure législative et promulgué par le Chef de l'Etat mais portant sur une matière relevant du domaine réglementaire n'est pas une loi mais un "texte de forme législative", dont le régime diffère de celui des lois, sans être pour autant semblable à celui des règlements.

Le gouvernement exerce librement sa compétence dans le domaine qui lui est propre. Cependant à la différence de la loi qui demeure, selon l'expression de M. VEDEL, "un acte incontestable", les règlements autonomes sont des actes administratifs assujettis au contrôle contentieux de la légalité (27). Ils se situent à un niveau inférieur à celui de la loi dans la hiérarchie des textes juridiques et doivent notamment respecter les principes généraux du droit non écrits (28).

Plus précisément le degré d'autonomie du gouvernement dépend de l'importance de la compétence du législateur. Les diverses dispositions constitutionnelles distinguent trois séries de matières. Les unes constituent un domaine exclusivement réservé à la loi et dans lequel seul le règlement d'application peut intervenir (29). L'avènement du règlement autonome en effet n'a pas fait disparaître le traditionnel règlement complémentaire qui continue à être impliqué par les dispositions confiant au Premier Ministre le soin d'assurer l'exécution des lois (art. 21). D'autres matières constituent un domaine mixte où la loi détermine les principes fondamentaux, le règlement autonome en assurant la mise en oeuvre (30). Ces deux séries de matières sont limitativement énumérées par la Constitution et toutes les autres relèvent du règlement autonome.

- (27) : C.E. 12 février 1960, Société EKY ; D. 1960 p. 263, note L'HUILLIER ; S. 1960 p. 131, concl. KAHN.

- (28) : C.E. 26 juin 1959, Syndicat des ingénieurs-conseils ; R.D.P. 1959 p. 1004, concl. FOURNIER ; D. 1959 p. 541, note L'HUILLIER ; S. 1959 p. 202, note DRAGO ; R.A. 1959 p. 381, note GEORGEL. Voir CHAPUS, "De la soumission au droit des règlements autonomes", D. 1960, chr. p. 119 et du même auteur "De la valeur juridique des principes généraux du droit et des autres règles jurisprudentielles du droit administratif", D.S. 1966, chr. p. 99.

- (29) : Matières énumérées à l'article 34, parag. I et II. Il faut tenir compte également de diverses dispositions constitutionnelles qui prévoient l'intervention du législateur (par une loi ordinaire : art. 3, al. 4 ; art. 35 ; art. 36 ; art. 47, al. 1 ; art. 53, al. 1 ; art. 66, al. 2 ; art. 72, al. 1 et 2 ; art. 74... ou par une loi organique : art. 6 ; art. 13, al. 4 ; art. 23, al. 2 ; art. 25 ; art. 27, al. 3 ; art. 34, dernier al. art. 47, al. 1 ; art. 57 ; art. 63 ; art. 64, al. 3 ; art. 65, al. 2 ; art. 67, al. 3 ; art. 71...).

- (30) : Matières énumérées à l'article 34, parag. III.

Il apparaît ainsi que le pouvoir réglementaire a pris une importance croissante : il est devenu aujourd'hui le pouvoir normatif de droit commun. En matière d'émission de règles générales le gouvernement détient la compétence de principe. Il peut donc intervenir dans les domaines les plus divers.

Cependant les matières qui relèvent intégralement de la compétence du législateur sont considérées comme les plus importantes : ce sont celles qui touchent aux libertés et aux droits fondamentaux. Théoriquement le pouvoir réglementaire pourrait créer des prérogatives de puissance publique : la Constitution ne réserve pas expressément ce pouvoir à la loi. Mais en pratique, comme le souligne M. MODERNE, "les modalités de l'exercice de la puissance publique susceptibles de s'analyser en des restrictions au droit de propriété et aux libertés fondamentales restent constitutionnellement de la compétence du législateur" (31). Cela apparaît à la simple énumération des matières dont la loi "fixe les règles" puisque ce sont : les droits civiques et les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques ; les sujetions imposées pour la défense nationale aux citoyens en leur personne et en leurs biens ; la nationalité, l'état et la capacité des personnes, les régimes matrimoniaux, les successions et les libéralités ; la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables ; la procédure pénale, l'amnistie, la création de nouveaux ordres de juridiction et le statut des magistrats ; l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie ; le régime électoral des assemblées parlementaires et des assemblées locales ; la création de catégories d'établissements publics ; les garanties fondamentales accordées aux fonctionnaires civils et militaires de l'Etat ; les nationalisations d'entreprises et les transferts de propriété d'entreprises du secteur public au secteur privé (32). Toutes ces matières mettent en cause

---

- (31) : F. MODERNE, Thèse, "Les prérogatives de puissance publique", t. 3, p. 91.

- (32) : Les matières dont la loi "détermine les principes fondamentaux" sont : l'organisation générale de la défense nationale ; la libre administration des collectivités locales, leurs compétences et leurs ressources ; l'enseignement ; le régime de la propriété, des droits réels et des obligations civiles et commerciales ; le droit du travail, le droit syndical et la sécurité sociale.

des droits fondamentaux : l'intervention du législateur, conformément à l'idéal révolutionnaire, est considérée comme une garantie. Pour en fixer la liste le constituant s'est largement inspiré de l'expérience acquise précédemment. Avant 1958 en effet certaines matières, concernant essentiellement les libertés individuelles, le droit de propriété, l'établissement des peines et la création d'impôts, étaient considérées, au nom de la coutume constitutionnelle, comme réservées à la loi (33). Or la Constitution actuelle reprend ces solutions et, dans un grand nombre de cas, les dispositions qui déterminent le domaine d'intervention du législateur apparaissent comme la systématisation d'une pratique antérieure et sont interprétées en fonction de cette pratique (34).

- (33) : Voir MARCEL, "La notion de matières réservées à la loi", A.J.D.A. 1958, p. 55.

- (34) : Il convient de mentionner une exception importante qui concerne les contraventions que l'article 34 exclut du domaine de la loi. Voir LEVASSEUR, "Une révolution en droit pénal : le nouveau régime des contraventions", D. 1959, chr. p. 12. Cependant dans une décision du 28 novembre 1973, le Conseil Constitutionnel, qui avait à apprécier la nature juridique de certaines dispositions du Code Rural, estima que dès l'instant qu'une peine de police consistait en une mesure privative de liberté le législateur seul était compétent. Ainsi, sans revenir sur sa jurisprudence antérieure par laquelle il avait confirmé le principe de la compétence du gouvernement dans le domaine des contraventions, (Déc. 19 février 1963, D. 1964, p. 92), le Conseil Constitutionnel donnait une interprétation restrictive de l'article 34 de la Constitution. Dans un avis du 17 janvier 1974, le Conseil d'Etat, qui était consulté sur un projet de décret portant sur les pouvoirs des préfets en matière de suspension de permis de conduire pour les conducteurs ayant commis des infractions et passibles de peines de prison, a refusé l'interprétation du Conseil Constitutionnel. De son côté la Cour de Cassation, à propos d'une affaire concernant une infraction au Code de la Route, s'est placée sur le terrain de la compétence du juge et n'a pas eu à se prononcer au fond (Cass. CRIM. 26 février 1974, Sieur SCHIAVON, D.S. 1974 p. 273, concl. TOUFFAIT et note VOUIN). En réalité, comme l'observe M. RIVERO, l'article 34 ne constitue pas, sur ce point, une réelle innovation. Avant 1958 le pouvoir réglementaire avait déjà en pratique qualité pour définir des infractions punies de contraventions puisque l'article 471-15° du vieux Code Pénal sanctionnait "les contraventions aux règlements de police légalement faits". Aujourd'hui le gouvernement décide de l'échelle des peines applicables à chaque catégorie de contraventions mais c'est toujours le législateur qui définit le maximum des peines de police. En fait la véritable révolution consiste en ce que le maximum des peines de prison est passé de 10 jours à 2 mois. Voir RIVERO, "Peines de prison et pouvoir réglementaire", A.J.D.A. 1974, p. 229.

La matière fiscale est l'une de ces matières traditionnellement réservées au législateur dont la compétence a été réaffirmée en 1958. Le problème en ce domaine a toujours été d'éviter tout abus de la part des gouvernants ; aussi est-il admis depuis la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen que l'établissement de l'impôt est une prérogative du pouvoir législatif.

L'étude du pouvoir réglementaire en matière fiscale conduit à s'interroger sur la portée du principe de légalité de l'impôt.

SECTION 1 : LE PRINCIPE DE LEGALITE DE L'IMPÔT.

Ce principe est en réalité fort ancien, tradition antérieure à la République, qui conçoit l'intervention des représentants du peuple comme une garantie contre l'arbitraire du pouvoir exécutif.

La règle selon laquelle l'impôt est voté par le législateur est issue du principe du consentement du peuple, posé dès le Moyen-Age.

C'est une lointaine tradition et un grand dogme, puisque tous les juristes s'accordent à le considérer comme étant à l'origine des institutions politiques représentatives.

I - ORIGINE DU PRINCIPE.

Le consentement de l'impôt s'est très tôt établi et toujours fermement maintenu dans la tradition constitutionnelle anglaise, tandis que la monarchie française sut résister à quelques tentatives désordonnées et sans lendemain. Les prérogatives du Roi en matière fiscale n'ont jamais été véritablement remises en cause en France (35).

Aussi, compter ce principe au nombre des "lois fondamentales du Royaume" ne paraît guère conforme à la réalité historique ; c'est la Révolution qui l'imposa.

A - L'APPARITION DU PRINCIPE EN ANGLETERRE.

"On a de temps immémorial reconnu comme loi fondamentale de l'Angleterre que le Roi ne peut imposer de taxes sans le consentement du Parlement", écrivait MACAULEY

- (35) : Voir LAUFENBURGER, Histoire de l'impôt, P.U.F., "Que sais-je ?", n° 651 ; G. ARDANT, Histoire de l'impôt, Paris, FAYARD, 1971 et 1972, 2 vol.

en 1854 dans ses "Essais sur l'Histoire de l'Angleterre". Les dépenses ordinaires du Royaume étaient assurées par le Roi avec les revenus et privilèges de son domaine : pour toutes ces ressources régulièrement établies, aucune autorisation n'était nécessaire, ni pour leur perception ni pour leur emploi.

Mais le besoin de recettes extraordinaires apparut rapidement : armée à lever, rançon à payer... ; les revenus du domaine ne suffirent plus. Le développement de leur influence conduisait inéluctablement les souverains à réclamer de plus en plus souvent des "aides" de plus en plus importantes aux vassaux.

C'est à propos de ces contributions que la coutume, à laquelle se réfère MACAULEY, exigeant le consentement des seigneurs laïcs et ecclésiastiques auxquels se joignaient les représentants des villes érigées en "communes", apparut lors du règne du Roi Jean et que la Grande Charte de 1215 consacra dans son article 12 : "Aucun écuage ou aide ne sera établi dans notre Royaume sans le consentement du commun conseil de notre Royaume, à moins que ce ne soit pour le rachat de notre personne, la chevalerie de notre fils aîné, et le mariage de notre fille aînée, une fois seulement, et en cas ne sera levée qu'une aide raisonnable".

Certes les souverains tentèrent par la suite d'échapper à cette procédure gênante : EDOUARD I, puis sous les TUDOR, HENRI VIII et ELISABETH, JACQUES I qui en fit une question de principe ou CHARLES I, son fils, échouant dans sa tentative d'emprunt forcé.

Mais tous durent s'incliner. En 1968 la "Petition of Right" complète et précise la Grande Charte. Le principe apparaît définitif en 1649, et le "Bill of Right" en 1688 achève l'évolution : l'autorisation dont la périodicité est acquise couvre l'ensemble des recettes.

La naissance des institutions financières américaines confirme également la liaison des problèmes politiques et financiers : la guerre d'indépendance eut pour cause immédiate le refus de certaines taxes imposées par l'Angleterre. Le principe est proclamé en 1774 à Philadelphie : "Nous excluons toute idée de taxe intérieure ou extérieure qui aurait pour objet de lever un revenu sur les citoyens d'Amérique sans leur consentement".

B - L'ECHEC DES REVENDICATIONS EN FRANCE.

La situation se présenta de façon semblable. Les revenus du domaine constituaient les ressources ordinaires, l'inaliénabilité en assurant la permanence.

BODIN présentait encore au XVIe Siècle l'impôt comme le septième et dernier moyen de faire face aux besoins de la "République". Mais rapidement aussi, il avait fallu en accroître le rendement.

L'historien attribue la proclamation du principe du consentement de l'impôt aux Etats Généraux de 1314. A la vérité ceux-ci l'ont fait d'une manière bien modeste et peu explicite : la guerre des Flandres va reprendre et, se rapportant au texte, nous lisons simplement que les députés des Etats, conscients de la grande misère du Roi, "étaienttout prêts à lui venir en aide, chacun en son pouvoir et selon ce qui leur serait avenant et à aller là où il voudrait les mener, à leurs propres coûts et dépens contre lesdits Flamands".

Les députés se livrent plus à la discrétion du Roi, par ce qu'on appellerait aujourd'hui une délégation de pouvoirs, qu'ils ne lui imposent le préalable d'un consentement strict. CHARLES VII, le Victorieux, neutralisa le principe, que LOUIS XI ne remit en honneur de façon épisodique que pour des raisons politiques contingentes. Les Etats de 1484 échouèrent, acceptant notamment le principe que le consentement originaire de l'impôt avait une valeur définitive et que, par la suite, le Roi pouvait le percevoir, régulièrement, chaque année, sans consentement nouveau. Les Etats de 1576, malgré la présence de BODIN, "le juriste des Valois", durent également s'incliner.

Le consentement des Parlements, qui succèdent aux Etats Généraux à partir de 1614, ne sera jamais qu'un enregistrement. Le principe s'efface derrière la doctrine qui reconnaît aux monarques toute liberté en ce domaine. Le repentir de CHARLES V et CHARLES VII sur leur lit de mort, tout comme de LOUIS XIV au faîte de sa puissance, abolissant des impôts établis de leur seule autorité est bien explicable.

L'apparition du principe de légalité s'analyse davantage comme le résultat de l'influence des philosophes

et de la révolution que comme l'aboutissement d'une lointaine coutume (36).

C - L'OEUVRE REVOLUTIONNAIRE.

LOCKE contribua à répandre l'idée "qu'on n'imposera point de taxes sur les biens propres du peuple sans son consentement donné immédiatement par lui-même ou par ses députés" (Gouvernement Civil, X, 7 et 9).

MONTESQUIEU, ROUSSEAU reprennent le principe et leur influence en fera un axiome indiscuté du droit public moderne (37).

Dans son adresse de remerciements anticipés à LOUIS XVI, l'Assemblée Nationale, le 17 juin 1789, revendique avec énergie le droit pour la Nation de voter l'impôt : "L'Assemblée Nationale, voulant prévenir les difficultés que pourraient traverser la perception et l'acquisition des contributions, difficultés d'autant plus dignes d'une attention sérieuse qu'elles auraient pour base un principe constitutionnel et à jamais sacré, authentiquement reconnu par le Roi et solennellement proclamé par toutes les Assemblées de la Nation, principe qui s'oppose à toute levée de deniers et de contributions dans le Royaume, sans le consentement formel des représentants de la Nation... décrète que toute levée d'impôts et contributions de toute nature qui n'aurait pas été formellement et librement accordée par l'Assemblée cessera entièrement dans toutes les provinces du Royaume quelle que soit la forme de leur administration".

L'évolution vers un régime libéral s'est donc faite en France par la voie politique. C'est la Révolution de 1789 qui imposa les grands principes libéraux au nombre

---

- (36) : Dans un arrêt du 11 décembre 1974 (req. n° 93.637, D.F. 1975, n° 10, comm. 364) le Conseil d'Etat a rejeté la requête d'un contribuable qui se prévalait de dispositions remontant à l'Ancien Régime et prévoyant le consentement de l'impôt des Etats de Bretagne. Il s'est fondé sur l'article 1 du Code Civil aux termes duquel les lois sont exécutoires dans tout le territoire français et sur un décret de 1789 abolissant les privilèges des provinces, pays, villes etc...

- (37) : Voir C. CADOUX, "Du consentement de l'impôt", R.S.F. 1961, p. 423.

desquels figue le principe du consentement du peuple à l'impôt. A la différence de l'Angleterre les institutions financières apparaissent comme le résultat, la conséquence de l'évolution politique et non comme la cause. Il y a certainement là une explication, entre autres, des différences dans la mentalité des deux peuples. L'esprit public anglais a le sens du devoir fiscal et souscrit volontiers à ce que les révolutionnaires nommèrent "l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques" (Const. 24 juin 1793, art. 101). En Angleterre l'opinion désapprouve non seulement la fraude (tax evasion) mais aussi le fait de se soustraire à l'impôt en utilisant des moyens légaux (tax avoidance). A l'inverse peu de Français sont véritablement convaincus que l'impôt constitue "l'accomplissement d'un devoir social", pour reprendre la définition de G. JEZE (38), et le fraudeur est plutôt envié et admiré car il est celui qui par son habileté réussit à tromper l'Etat (39).

II - CONTENU DU PRINCIPE.

Depuis les revendications des anciens Parlements jusqu'au principe de légalité actuel, la volonté est la même : assurer la protection des droits des contribuables.

La liaison des problèmes politiques et financiers, admise par tous aujourd'hui, s'est ainsi présentée dans un premier temps comme un rapport établi entre l'impôt et la liberté.

A - IMPÔT ET LIBERTE.

L'histoire enseigne que le pouvoir fiscal a, de tous temps, été conçu comme un des attributs essentiels de la souveraineté, ce que BODIN mettra en évidence, pour qui

---

- (38) : Cours Elémentaire de science des finances et de législation financière française, Paris 1909, p. 692.

- (39) : Voir G. SCHMÖLDERS, Psychologie des finances et de l'impôt, P.U.F. 1973 (et notamment Chap. 5, La mentalité fiscale des peuples, p. 145 et s...).

imposer c'est légiférer et définissant la souveraineté comme "le pouvoir de donner loi et commandement" : "sous cette même puissance de donner et de casser la loi sont compris tous les autres droits et marques de la souveraineté. De sorte qu'à proprement parler, on peut dire qu'il n'y a que cette seule marque de la souveraineté, attendu que toutes les autres sont contenues dans celle-là" (La République, Livre I, Chap. 10).

Fondé exclusivement sur les pouvoirs du Prince, l'impôt, qui ampute la richesse privée au profit de la richesse publique, exprime la servitude de l'individu atteint dans ses biens. Le texte le plus ancien actuellement connu sur l'impôt est significatif à cet égard. Le Prince, prenant conscience de l'état de misère et de servitude de ses sujets, décida une détaxation générale : et c'est ainsi qu'URUKAGINA "instaura la liberté" (40). Ce texte qui remonte au troisième millénaire avant JESUS-CHRIST, époque sumérienne, annonce de façon étonnante les idées de Montesquieu.

Celui-ci, bien conscient qu'il n'y a rien" "... que la sagesse et la prudence doivent plus régler que cette portion qu'on ôte et cette portion qu'on laisse aux sujets", condamne "... les prélèvements pour les besoins de l'Etat imaginaires...", c'est-à-dire "...ceux réglés par les passions et faiblesses des Princes".

MONTESQUIEU expose la liaison impôt-liberté dans "la théorie de l'équilibre des deux nécessités". "Pour bien fixer les revenus (de l'Etat), il faut avoir égard et aux nécessités de l'Etat et aux nécessités des citoyens" (Esprit des Lois, Livre XIII, Chap. 1). "On peut lever des tributs plus forts à proportion de la liberté des sujets, et l'on est forcé de les modérer à mesure que la servitude augmente... Il y a, dans les Etats modérés, un dédommagement pour la pesanteur des tributs : c'est la liberté" (Esprit des Lois, Livre XIII, Chap. 12 et 15).

Le principe du consentement du peuple tend à changer la nature du prélèvement fiscal qui, reposant sur les droits des individus, apparaît comme une contribution volontaire.

- (40) : N. KRAMER, L'histoire commence à Sumer, 1957, p. 82. Cité par TROTABAS et COTTERET, Droit Fiscal, manuel, DALLOZ, 1973, Bibliog., n° 1.

En définissant les caractères et les limites de l'une des prérogatives les plus importantes de l'exécutif et de l'administration, l'étude du pouvoir réglementaire éclaire un aspect du régime politique. Il en est ainsi en matière fiscale, plus qu'en toute autre, où la théorie du pouvoir normatif, au-delà de l'analyse de la répartition du pouvoir d'édicter des règles obligatoires entre les divers organes de l'Etat, et des rapports de hiérarchie entre ces règles, met en cause un principe fondamental.

B - LA PROTECTION DU CONTRIBUABLE.

Si le droit fiscal, plus que le droit administratif, est "un droit d'inégalité entre le fisc et les contribuables", les prérogatives de l'administration ne sont pas discrétionnaires : elles s'exercent à l'intérieur d'un cadre préétabli par le législateur. Pour M. TIXIER ces prérogatives présentent trois traits principaux : elles portent des atteintes graves aux libertés individuelles mais elles sont conférées à l'autorité administrative par la loi et doivent respecter la loi (41).

M. LAMARQUE définit l'impôt comme un "prélevement pécuniaire, effectué par voie d'autorité, suivant des règles légales, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'Etat et des collectivités locales" (42). Il s'agit bien d'un prélevement obligatoire mais qui ne relève pas de l'arbitraire.

Le principe de légalité exige en effet que la loi seule ait compétence pour déterminer les éléments essentiels de l'impôt : assiette, taux et modalités de recouvrement. De plus chaque année la perception de l'impôt, conformément aux lois fiscales existantes, est autorisée par la loi de finances. Sans cette autorisation aucune dette fiscale ne peut naître à la charge des contribuables : la législation fiscale est "gelée" et l'administration n'a pas le droit d'effectuer des actes de perception.

L'administration, dans une situation de compétence liée, est astreinte au respect de la loi. Le contri-

---

- (41) : "Les prérogatives de l'autorité administrative en matière fiscale", R.S.F. 1958, p. 112.

- (42) : Cours de Droit Fiscal, 1972 - 1973, Bordeaux, p. 6.

buable dispose de recours devant le juge et voit ainsi la protection de ses droits assurée, d'autant que la loi fiscale est d'interprétation stricte.

En outre tout risque de discrimination arbitraire est écarté car le principe de légalité signifie aussi que le contribuable est placé dans une situation statutaire, déterminée de manière générale et impersonnelle. L'impôt relève d'un régime purement objectif, tout au moins jusqu'au stade de l'application individuelle des règles générales d'imposition. Comme le soulignent M. M. TROTABAS et COTTERET (43), cette conséquence du principe de légalité est tellement importante qu'elle a été souvent retenue par les textes constitutionnels, préférant parfois mettre l'accent sur cet effet essentiel du principe que sur le principe lui-même (44). L'égalité de tous les citoyens devant l'impôt est aussi un aspect du principe plus général de l'égalité devant les charges publiques.

L'idéal révolutionnaire du "règne de la loi" est d'assurer la liberté. En matière fiscale l'intervention du législateur constitue une garantie pour les contribuables.

Le principe de légalité de l'impôt réalise la primauté de la loi.

- (43) : Précités, n° 61.

- (44) : Décl. Droits 1789, art. 13 ; Décl. An III, art. 16 et Const. An III, art. 306 ; Chartes 1814 et 1830 ; Const. 1848 ; Const. 1946 et 1958 réaffirmant la Décl. 1789.

SECTION 2 : LA PRIMAUTE DE LA LOI.

La compétence du législateur est proclamée dans l'article 14 de la Déclaration des Droits de 1789 : "Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée".

Il ne fait aucun doute que le principe de légalité a été compris à l'origine du droit public moderne dans son sens le plus absolu. En droit fiscal, toute disposition par voie générale et impersonnelle devait émaner des assemblées elles-mêmes.

Ce n'était pas, en réalité, pour les révolutionnaires, en lutte contre l'arbitraire royal, une situation spéciale à la matière de l'impôt, mais le principe de légalité y a été appliqué avec une rigueur toute particulière. Ainsi le législateur dénia-t-il au pouvoir exécutif non seulement le droit de prévoir les modalités d'application de la loi fiscale mais même celui de l'interpréter : l'assemblée constituante, convaincue que, selon la formule de BARERE, "la liberté du peuple est toute dans l'impôt", prit le soin de rédiger elle-même l'instruction générale pour l'application de la loi des 23 novembre - 1er décembre 1790 instituant l'impôt foncier.

Cette intransigeance révolutionnaire s'apaisa mais le principe de légalité de l'impôt demeura constamment proclamé par le constituant, devenant un principe fondamental du droit public moderne.

I - UNE TRADITION CONSTITUTIONNELLE REPUBLICAINE.

Le principe de légalité de l'impôt est en effet accepté de façon pratiquement ininterrompue depuis 1789, érigé en authentique "tradition constitutionnelle républicaine", à laquelle les parlementaires ont à maintes reprises manifesté leur attachement.

Le pouvoir réglementaire ne saurait se substituer au législateur dans la détermination de la règle fiscale. La Constitution de 1958 confirme le principe dont il conviendra de déterminer la portée exacte.

A - L'AFFIRMATION CONSTANTE DU PRINCIPE DE LEGALITE.

Les diverses et nombreuses constitutions que se donnera successivement la France réaffirment la compétence du législateur (Const. 1791, Titre III, Chap. III, Sect. 1, art. 1 et Sect. 3, art. 6 ; Décl. 1793, art. 20 et Const. 1793, art. 54 ; Décl. an III, art. 16 et Const. an III, art. 302, 303, 306, 307 ; Charte 1814, art. 2, 47, 48, 49 ; Acte Additionnel, art. 34, 37 ; Charte 1830, art. 12, 40, 41 ; Const. 1848, art. 15, 17 ; Const. 1852, art. 39...).

Le projet de Constitution girondine et la Constitution montagnarde de 1793 rangeaient la fiscalité parmi les matières réservées à la loi, par opposition au décret, bien qu'émanant tous deux du Corps Législatif. Après le projet girondin, la mention du consentement de l'impôt "par les citoyens eux-mêmes" a disparu au seul bénéfice de "leurs représentants".

Dans les Chartes des monarchies constitutionnelles, la prérogative du législateur a été partagée avec le Roi dont la sanction était un élément nécessaire, avec le consentement des Chambres, à la formation de la loi. L'article 8 de la Charte de 1814 dispose qu"aucun impôt ne peut être établi ni perçu s'il n'a été consenti par les Chambres et sanctionné par le Roi". Cette mesure prend tout son sens avec l'article 17, confirmé par l'article 47, précisant que "la loi d'impôt... doit être adressée d'abord à la Chambre des Députés", celle là même élue par les contribuables, à la différence de la Chambre des Pairs. La prééminence de la chambre basse en matière financière, conséquence du principe du consentement du peuple, apparaît, règle reprise par l'article 8 de la loi du 25 février 1875 et toujours maintenue.

Cependant le principe de la compétence du législateur, bien que proclamé, n'existera encore pendant un temps qu'en théorie.

Le Consulat et l'Empire n'y étaient guère favorables. NAPOLEON a établi de sa propre autorité, par décret

ou arrêté, un certain nombre d'impôts nouveaux, des monopoles ou des majorations de tarifs fiscaux, ce que lui reprochera précisément le Sénat lorsqu'il osa proclamer sa déchéance le 3 avril 1814.

Ces décrets pris par NAPOLEON Ier dans le domaine de la loi, publiés au Bulletin des Lois et non annulés par le Sénat conservateur, sont regardés par la jurisprudence comme conservant force de loi et applicables tant qu'ils n'ont pas été abrogés, ou modifiés, par un texte législatif. Ainsi l'article 16 du décret impérial du 24 avril 1811 qui a supprimé la perception en Corse, à compter du 1er juillet 1811, des droits dont le recouvrement était confié à la "régie des droits réunis" (devenue l'administration des contributions indirectes en 1814) a été considéré comme toujours en vigueur par le Conseil d'Etat. La Haute Juridiction a même estimé que cette exemption ne s'appliquait pas aux seuls impôts perçus à la date du 1er juillet 1811. De la même façon la Cour de Cassation a admis qu'il ne pouvait être procédé à la perception, sur le territoire de l'île, de la taxe forfaitaire unique sur les vins instituée par la loi du 24 mai 1951 (Cass. civ. sect. com. 18 décembre 1956, Bull. 1956, III, 303) ou bien de la taxe spécifique sur les véhicules effectuant des transports de marchandises par route instituée par la loi du 4 août 1956 (Cass. civ. sect. com. 14 avril 1961). En créant ces taxes le législateur n'a pas entendu déroger au décret impérial.

Cependant, dans un arrêt du 13 juillet 1966 (Sieur PINNA, Rec. 479), le Conseil d'Etat a refusé d'étendre cette exemption aux taxes sur le chiffre d'affaires qui "...bien que recouvrées par la direction des contributions indirectes, ne sont pas de la même nature que les impôts dont la perception était en 1811 confiée à la régie des droits réunis" (45). La Cour de Cassation avait déjà refusé cette assimilation des taxes

---

- (45) : Voir A.J.D.A. 1967, p. 174, obs. LAMARQUE ; R.S.F. 1967, chr. LALUMIERE, p. 385. En fait le législateur avait manifesté depuis longtemps son intention d'englober la Corse dans le champ d'application des taxes sur le chiffre d'affaires, ne serait-ce qu'en prévoyant de nombreuses exonérations. Ainsi la loi du 23 février 1963 (art. 95, parag. IV) édicte des exonérations spéciales à la Corse pour l'application de la T.V.A. sur certaines opérations. La loi n° 67.1114 du 21 décembre 1967, art. 20, fixe le régime fiscal de ce département, régime "spécifique de façon à compenser le handicap de son insalurité". (voir J.C.P. 1968, I, 2158 bis : régime spécial au regard de la T.V.A., atténuation de la base imposable et exonérations, règles particulières pour les transports entre ce département et le continent).

sur le chiffre d'affaires aux contributions indirectes dans un arrêt du 15 mai 1928 (D.H. 1928, 333).

Bien que non respecté le principe de légalité de l'impôt demeure pendant ces périodes au moins théoriquement proclamé.

Il va prendre toute sa consistance avec le développement des mécanismes parlementaires et de la procédure budgétaire.

Dans la conception classique le budget se présente comme un état préalable de toutes les recettes et dépenses que l'autorité exécutive est autorisée à faire dans l'année à venir. En ce qui concerne les impôts, le budget vaut donc autorisation de les mettre en recouvrement et de les percevoir.

La compétence du législateur en matière fiscale est largement confirmée par les institutions républicaines.

Si les lois des 25 et 26 février 1875 ne reprennent le principe de légalité ni dans leur texte, ni par par un préambule se référant à la Déclaration des Droits, il n'en fut pas pour autant contesté.

La jurisprudence considéra en effet qu'il y avait un "domaine minimum" réservé au législateur, qu'elle définit sur la base des principes de 1789. N'étant pas juge de la constitutionnalité des lois, le Conseil d'Etat a toujours été obligé d'admettre que le Parlement pouvait autoriser le gouvernement à statuer sur les matières incluses dans ce domaine minimum. Mais il a pu censurer les interventions ne pouvant se prévaloir d'une habilitation expresse du législateur.

C'est à l'occasion de tels litiges contentieux que les principes régissant le domaine de la loi furent exposés dans deux affaires rendues sur les conclusions du Président ROMIEU (C.E. 19 février 1904, Chambre syndicale des Fabricants du matériel pour chemins de fer et tramways, Rec. 131 ; 4 mai 1906 BABIN, Rec. 365). Restés en vigueur jusqu'en 1958, ils furent encore rappelés par le Conseil d'Etat dans un certain nombre d'arrêts (46). "... D'une manière générale,

---

- (46) : Voir par exemple C.E. 18 juin 1926, BELKACEM BENTAMI, Rec. 614 ; 27 décembre 1938, Amicale des Anciens Combattants des Chemins de fer de l'Etat, Rec. 983.

on peut dire que relèvent par leur nature du pouvoir législatif toutes les questions relatives, directement ou indirectement, aux obligations à imposer aux citoyens par voie d'autorité, sans aucun lien contractuel. (Par exemple tout ce qui concerne le droit de commander et de contraindre, l'organisation de la force publique et des juridictions, la prise de possession de la propriété privée, le vote des impôts et les dépenses publiques qui y donnent lieu)..." (concl. ROMIEU, arrêt BABIN). Ainsi une loi seule pouvait instituer un impôt ou une taxe, ou bien accorder une exonération fiscale. La jurisprudence est abondante, qui sanctionne le principe de légalité, annulant les interventions par voie réglementaire qui ne se fondent pas sur une habilitation législative.

La Constitution de 1946 s'était placée dans la ligne de cette tradition, d'abord par son préambule qui réaffirmait "solennellement les droits et les libertés de l'Homme et du Citoyen tels que résultant de la Déclaration de 1789 et les principes fondamentaux reconnus par les lois de la République", ensuite en liant la souveraineté et la loi (art. 3 alinéa 4, art. 13), liaison classique, et enfin en confirmant au sujet des lois de finances et de la loi de budget, qui établissent et autorisent l'impôt, les prérogatives de la chambre basse en régime bicaméral (art. 14, alinéa 2 ; art. 16 ; art. 20, alinéa 3).

Les diverses tentatives qui se succédèrent afin de normaliser les rapports Parlement-gouvernement n'atteignirent pas la compétence fiscale du législateur.

Ainsi la loi du 17 août 1948 énumère un certain nombre de matières relevant par leur nature de la compétence réglementaire (art. 7). Mais n'y figure pas la matière des impôts que seul mentionne l'article 5. Le deuxième paragraphe de cet article, s'il habilite le gouvernement à intervenir, prévoit également l'intervention du législateur au dernier stade de la procédure, rétablissant d'ailleurs à cette occasion la pratique des décrets-lois sous cette forme déguisée de ratification qu'est l'annexion des textes réglementaires au projet de loi de finances (47).

- (47) : Sur cette loi et sa mise en oeuvre en matière fiscale, voir infra, 2ème Partie, Chap. 2, Sect. 2.

Le projet de loi de M. GUY PETIT, déposé le 22 mars 1956 et tendant à déterminer les domaines respectifs de la loi et du règlement, réservait à la loi "... les autorisations de dépenses et de recettes de l'Etat, ainsi que la création, la modification ou la suppression de tous impôts, taxes, prélèvements, cotisations, contributions ou prestations en espèces ou en nature perçus à titre obligatoire". Le projet de loi de M. PETIT ne sera jamais mis en oeuvre, mais ces dispositions témoignent de la force du principe de légalité de l'impôt. La compétence du législateur sera d'ailleurs confirmée par le décret du 19 juin 1956 dont l'article 12 rappelle que "l'impôt ne peut être assis et perçu que s'il a été institué par une loi".

Il faut ajouter que la règle juridique exigeant l'établissement et l'autorisation de l'impôt par la loi n'a pas seulement la valeur d'un principe : c'est aussi une règle de droit positif sanctionnée depuis la Restauration (loi du 25 mai 1817, art. 151 et 152) par l'ancien article final des lois de finances, devenu l'article premier depuis la nouvelle présentation du budget (décret du 19 juin 1956 ; ordonnance du 2 janvier 1959).

Cet article autorise expressément la perception des impôts selon une formule traditionnelle reproduite dans chaque loi de finances annuelle : "Sous réserve des dispositions de la présente loi, continuent d'être opérées pendant l'année... conformément aux dispositions législatives et réglementaires : 1° - la perception des impôts, produits et revenus affectés à l'Etat ; 2° - la perception des impôts, produits et revenus affectés aux collectivités territoriales, aux établissements publics et organismes divers dûment habilités".

En outre, cet article ouvre contre toute personne qui assurerait d'autres perceptions deux actions distinctes : l'une, au criminel, en concussion, l'autre, au civil, en répétition. En dehors de la poursuite pénale engagée par l'autorité publique, le contribuable victime de cette perception illégale dispose ainsi de deux voies contentieuses : l'action dirigée contre l'imposition illégale portée devant le juge de l'impôt et l'action dirigée contre l'agent en responsabilité personnelle.

Principe constant du droit public, le principe de légalité de l'impôt fut même respecté, au moins formellement, dans les périodes de crise (Vichy, Acte Constitutionnel n° 2 du 11 juillet 1940 ; Gouvernement Provisoire de la Libération, toutes les dispositions fiscales ont été prises par voie d'ordonnance, c'est-à-dire dans la forme législative : ordonnance n° 45.1820 du 15 août 1945, instituant un impôt de solidarité nationale, ordonnance n° 45.2394 du 11 octobre 1945 instituant des mesures exceptionnelles et temporaires en vue de remédier à la crise du logement, créant notamment un impôt sur les locaux insuffisament occupés).

C'est donc un principe traditionnel que la Constitution de 1958 confirme.

B - LA CONFIRMATION DE LA COMPETENCE DU LEGISLATEUR DANS LA CONSTITUTION DE 1958.

Presque tous les commentateurs ont critiqué la définition du domaine de la loi par l'article 34 : refus d'un choix clair entre "le cantonnement par l'objet" et"le cantonnement par l'importance" (48), "le caractère insolite de certaines solutions" (49). L'article 34 n'est que "l'organisation pure et simple de l'anarchie", "source d'incertitude" (50) et "d'inextricables conflits de frontières", et ne peut s'analyser que comme "le résultat de la volonté de puissance des bureaux et techniciens" (51).

Les auteurs concluaient pour la plupart à "la décadence de la loi", à laquelle d'ailleurs conduisait inéluctablement "l'humiliation du législateur" (52).

- (48) : HAMON, "Les domaines de la loi et du règlement à la recherche d'une frontière", D. 1960, chr. p. 253.

- (49) : J. DE SOTO, "La loi et le règlement dans la Constitution de 1958", R.D.P. 1959, p. 240.

- (50) : MORANGE, "La hiérarchie des textes dans la constitution du 4 octobre 1958", D. 1959, chr. p. 21.

- (51) : RIVERO, "Regard sur les institutions de la Vème République", D. 1958, chr. p. 259.

- (52) : DURAND, "La décadence de la loi dans la Constitution de la Vème République", J.C.P. 1959, I, 1470. Voir également : L'HUILLIER, "La délimitation des domaines de la loi et du

Ces conclusions pessimistes ne sont pas applicables à la matière fiscale car l'article 34, qui reprend certaines des matières du minimum réservé au législateur avant 1958, consacre une affirmation plus sûre du principe de légalité de l'impôt.

Le droit fiscal se voit doté d'un statut privilégié ; l'article 34 confère une plénitude de compétence au législateur, disposant que "la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures". La formule surpasse en précision celle de la Déclaration de 1789, qui est d'ailleurs elle-même réaffirmée dans le préambule.

Le droit fiscal apparaît comme la seule discipline juridique qui relève dans son intégralité de la compétence du législateur.

Pour le régime de la propriété, des droits réels, des obligations civiles et commerciales, du droit du travail, du droit syndical et de la sécurité sociale, la loi n'intervient que pour fixer seulement les principes fondamentaux, de même que pour l'enseignement, la libre administration, les compétences et les ressources des collectivités locales.

Même en droit pénal, où le principe de légalité revêt une importance particulière, le pouvoir réglementaire autonome est compétent en matière de contraventions : "...ni l'article 34 de la Constitution, ni aucune autre disposition ne prévoyant que la matière des contraventions appartient au domaine de la loi, ladite matière doit être considérée comme ayant été exclue du domaine de la loi par les auteurs de la Constitution, qui ont entendu déroger spécialement sur ce point au principe général énoncé par l'article 8 de la Déclaration de 1789 à laquelle se réfère le préambule..." (C.E. 12 février 1960, Société EKY, Rec. 101 ; S. 1960, p. 131 concl. KAHN ; D. 1960, p. 263 note L'HUILLIER ; J.C.P. 1960, II,

---

règlement dans la Constitution du 4 octobre 1958", D. 1959, chr. p. 173 ; BERTRAND, "Propos autour des articles 34, 37 et 41 de la Constitution", Et. Doc. Cons. d'Etat 1959, p. 67 ; GIFFARD, "Les domaines respectifs de la loi et du règlement", S. 1960, p. 102 ; MARTIN, "Une nouveauté constitutionnelle : la distinction entre les domaines législatif et réglementaire", R.P.D.A. 1958, p. 7 ; SOUBEYROL, "La définition de la loi et la Constitution de 1958", A.J.D.A. 1960, p. 123.

11 629 bis note VEDEL).

Sur le simple plan de la présentation matérielle, la compétence du législateur en matière fiscale est formulée dans le premier groupe des matières dont la loi fixe les règles, avec les droits civiques, le régime des peines et des juridictions, la capacité et le droit des personnes, les libertés publiques, toutes matières nobles distinguées des questions électorales ou administratives décalées dans un second alinéa.

Au plan formel la loi d'impôt se distingue des lois ordinaires quand il s'agit des lois de finances.

L'article 1, alinéa 3, de l'ordonnance n° 59.2 du 2 janvier 1959, portant loi organique relative aux lois de finances, dispose que "les lois de finances peuvent également contenir toutes dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature" (53). Ainsi les règles visées à l'article 34 peuvent être indifféremmentfixées soit par la loi ordinaire, qui obéira à la procédure législative de droit commun, soit par des lois de finances pour lesquelles l'article 47 de la constitution prévoit une procédure spéciale d'adoption précisée par les articles 37 et suivants de l'ordonnance du 2 janvier 1959 et notamment, lorsque le Parlement ne s'est pas prononcé dans un certain délai, une procédure d'adoption par ordonnance (54) (Const. 1958 art. 47, al. 3 ; Ord. 2 janvier 1959, art. 39, dernier alinéa). La Constitution de 1958 est la première qui autorise le gouvernement à promulguer un budget sans l'accord du Parlement.

En rangeant dans le domaine de la loi "l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures", l'article 34 attribue au législateur une plénitude de compétence en matière fiscale, excluant

---

- (53) : On notera le singulier des mots "toute nature", écrits au pluriel dans la constitution. Il ne s'agit que d'une simple différence d'orthographe qui n'entraîne aucune conséquence au fond. Le Conseil Constitutionnel citant l'article 34 emploie le singulier.

- (54) : Sur les problèmes posés par l'adoption de règles fiscales selon cette procédure, voir infra, 2ème Partie, Chap. 3, Sect. 1.

toute hypothèse de "fiscalité gouvernementale", selon l'expression de M. LIET-VEAUX.

Telle était bien l'intention du constituant, ce que confirme M. WALINE pour qui "... bien que le texte de l'article 34 ne le dise pas très clairement, il est hors de doute que lorsqu'il dit : la loi fixe les règles concernant..., cela signifie : la loi seule fixe ces règles, le règlement ne pouvant intervenir qu'en vue de faciliter l'application de ces règles. Il n'y a de compétence concurrente. C'est ainsi qu'on l'a compris au Comité Consultatif Constitutionnel. D'ailleurs, si le gouvernement intervenait, le Parlement pourrait annéantir son intervention par une loi. Et ce règlement pourrait être annulé au contentieux pour incompétence et violation de l'article 34..." (55).

L'article 34 permet au législateur de descendre dans le détail de la technique fiscale. En rangeant les modalités de recouvrement dans les matières législatives, le constituant a entendu cantonner le règlement dans un rôle purement subordonné, puisque certaines opérations d'aménagement ne sont même plus de son ressort.

La suprématie de la loi fiscale n'a pas été remise en cause par la politique jurisprudentielle de répartition des compétences législatives et réglementaires.

Le Conseil Constitutionnel et le Conseil d'Etat, donnant de l'article 34 une interprétation plus rationnelle que littérale, ont restreint la portée de la distinction entre les deux catégories de matières visées à cet article, s'efforçant de renouer avec la tradition constitutionnelle et de maintenir la délimitation entre le pouvoir législatif et le pouvoir réglementaire qui existait avant 1958.

M. CHAPUS soulignait, dès l'arrêt EKY du 12 février 1960, que la reconnaissance de la valeur juridique du préambule "dénotait de la part du juge administratif la volonté de réaffirmer une jurisprudence qui depuis les arrêts DEHAENE n'a jamais manqué d'insister sur la portée juridique du préambule de 1946" (56).

Ainsi dans les matières où le législateur est compétent pour fixer les règles, il a été admis qu'il devait

---

- (55) : "Les rapports entre la loi et le règlement avant et après la Constitution de 1958", R.D.P. 1959, p. 699.

- (56) : "De la soumission au droit des règlements autonomes", D. 1960, chr. p. 119.

s'en tenir aux principales règles (jurisprudence relative aux droits civiques, la création de nouveaux ordres de juridictions ou de catégories d'établissements publics), et, inversement, sa compétence a été étendue dans des secteurs où l'article 34 la limitait à la détermination des principes fondamentaux (jurisprudence concernant la sécurité sociale et le droit du travail (57)). Pour M. de LAUBADERE le critère de l'interprétation restrictive par le Conseil Constitutionnel des compétences du législateur doit être recherché dans l'importance des dispositions en cause. " Lorsque l'article 34, écrit-il, réserve à la loi soit les règles d'une matière, soit les principes fondamentaux de cette matière, cela ne signifie pas nécessairement que toute disposition touchant à ces règles ou principes fondamentaux ait un caractère législatif. Seules possèdent cette nature les dispositions qui, par l'importance de leurs incidences, ont un caractère déterminant à l'égard d'une règle ou d'un principe, non celles qui concernent leur mise en oeuvre ou leurs modalités d'application..." Mais à l'inverse, poursuit M. DE LAUBADERE, "... le Conseil Constitutionnel donne à certaines expressions employées par l'article 34 un sens extensif qui lui permet d'étendre le domaine de la loi au-delà de ce qui pourrait être littéralement compris" (58).

Mais le juge n'a jamais tenté de réduire l'intervention du législateur à l'édiction des seules règles essentielles de la fiscalité. S'il en est ainsi dans un certain nombre de cas c'est, comme nous aurons l'occasion de le constater (59), le fait du législateur lui-même, le juge se bornant à enregistrer sa volonté.

En toute hypothèse le législateur garde la faculté de mettre en oeuvre la plénitude de compétence que le constituant lui a reconnue et de descendre lui-même, autant qu'il lui plaît, dans le détail des modalités d'appli-

---

- (57) : Voir : COHEN, "La jurisprudence du Conseil Constitutionnel relative au domaine de la loi d'après l'article 34", R.D.P. 1963, p. 745. VINCENT, "De l'inutilité de l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958", A.J.D.A. 1965, p. 564. MESNARD, "Dix années de jurisprudence du Conseil Constitutionnel" A.J.D.A. 1970, p. 259.

- (58) : Obs. sous Const. 18 décembre 1964 et 21 décembre 1964 (deux décisions), A.J.D.A. 1965 p. 101.

- (59) : Sur cette question, voir infra, 2ème Partie, Chap. 3.

cation des règles qu'il fixe.

II- L'IMPOT, MATIERE RESERVEE AU LEGISLATEUR.

Il résulte de l'article 34 que les éléments essentiels qui concourent à l'établissement de la dette fiscale du contribuable relèvent du législateur puisqu'il intervient au niveau de l'assiette, de la liquidation et du recouvrement.

Mais l'article 34 définit limitativement le domaine de la loi. La compétence du législateur ne concerne donc que les "impositions de toutes natures", c'est-à-dire les prélèvements de caractère fiscal. Il convient ainsi de s'interroger sur le contenu de cette notion, et notamment de distinguer l'impôt d'un certain nombre d'autres types de prélèvements qui ne s'analysent pas en obligations de nature fiscale. Ces distinctions sont parfois difficiles à établir car, comme l'a souligné M. AMSELEK, un certain empirisme et l'absence de doctrine précise ont toujours prévalu dans le domaine des recettes publiques (60).

Par ailleurs l'article 34 ne s'applique pas à toutes les impositions. Certains prélèvements, de caractère inconstestablement fiscal, échappent, pour une plus ou moins grande part, à la compétence du législateur.

- (60) : AMSELEK, "Une curiosité du droit public financier: les impositions autres que fiscales ou parafiscales", Mélanges WALINE, 1974, t. 1, p. 89. Voir également, du même auteur, "L'intégration communautaire et les institutions budgétaires françaises", R.S.F. 1974, p. 5. M. AMSELEK pense qu'un réexamen d'ensemble, aboutissant à une plus grande clarification et à une certaine cohérence, s'imposera peu-être dans le cadre de l'intégration européenne. En effet les dispositions du Traité de Rome et du droit communautaire dérivé et la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes obligent les pouvoirs publics nationaux à une conceptualisation plus rigoureuse de leurs recettes.

Constituent en définitive des "impositions de toutes natures", au sens et pour l'application de l'article 34, et relèvent à ce titre de la plénitude de compétence du législateur, l'impôt proprement dit et la taxe. En ce domaine les termes utilisés par le constituant et l'interprétation qui en est donnée excluent le pouvoir réglementaire autonome. Il n'existe pas, en théorie, de dispositions fiscales qui seraient détachables des règles qu'il appartient au législateur de fixer et qui pourraient relever du pouvoir normatif attribué au gouvernement par l'article 37.

A - LA PORTEE DE L'ARTICLE 34.

Les personnes publiques peuvent bénéficier de ressources qui ne résultent pas d'obligations imposées aux contribuables : fonds de concours, dons et legs... Il est arrivé par exemple, notamment au début des dernières guerres, que l'Etat établisse des contributions volontaires, faisant appel au patriotisme et au sentiment civique des citoyens. De la même façon, lors de la crise financière de 1926, le ministre des finances fut autorisé à percevoir des dons en espèces qui, portés à un compte spécial, devaient être affectés exclusivement à l'amortissement de la dette à court terme. Un Comité National présidé par le Maréchal JOFFRE centralisait ces souscriptions dont le produit s'élevait, à la fin de 1926, à 250 millions.

Bien entendu il ne s'agit pas là d'impôts.

1° - L'article 34 ne vise que les prélèvements de type fiscal, c'est-à-dire obligatoires.

Certains prélèvements peuvent être imposés, quant à leur principe et à leur montant, par les personnes publiques sans être pour autant considérés comme obligatoires. Ils ne sont opérés en effet qu'en fonction d'un avantage particulier procuré aux administrés : ceux-ci ont la faculté de s'y soustraire soit en s'abstenant d'exécuter les opérations ou les travaux qui les motivent (contributions), soit en renonçant à bénéficier des prestations de services en contrepartie

desquelles ils sont effectués (rémunérations pour service rendu). Encore faut-il observer que cela peut être rendu difficile, voire impossible, par des contraintes de fait, d'ordre psychologique, social, économique ou professionnel. Ainsi la redevance de location et d'entretien des compteurs d'énergie électrique à basse tension, mis à la disposition des abonnés de l'E.D.F., est une rémunération pour service rendu (61). L'usager qui refuserait le bénéfice de l'électricité ne serait pas assujetti. Mais cela est-il concevable en fait ?

La contribution est exigée par une collectivité publique à l'occasion de certains travaux ou opérations accomplis par une personne privée.

Il est prévu par exemple, en matière de construction et de lotissement, une participation des constructeurs et des lotisseurs aux dépenses de réalisation des équipements publics nécessaires, sous forme de cessions gratuites de terrains ou de participations financières (62).

Pour remédier à certains abus la loi d'orientation foncière du 30 décembre 1967 (modifiée par la loi n° 71-581 du 16 juillet 1971) a profondément remanié l'économie de ce système, définissant notamment en termes limitatifs les conditions et les modalités de ces contributions. Ainsi en ce qui concerne le régime des participations financières, il a été établi que dans les communes qui ont institué la taxe locale d'équipement, et dans celles qui ont renoncé à la percevoir, seules pouvaient être exigées la participation pour construction en surdensité (63) et la participation pour raccor-

---

- (61) : C.E. 23 décembre 1959, JACQUIER et CAMIDESSUS, Rec. 705.

- (62) :On peut comparer à ces contributions les sommes qui sont mises à la charge des riverains afin de les faire participer aux frais d'équipement ou d'entretien des voies publiques (taxes de pavage ou de trottoirs. Mais celles-ci sont considérées par le Conseil d'Etat comme des ressources fiscales : C.E. 23 mai 1938, MOLINE, Rec. 447 ; C.E. 7 décembre 1945, Ville de Paris, Rec. 248).

- (63) : C'est-à-dire lorsque la construction dépasse la norme résultant de l'application du coefficient d'occupation des sols qui exprime, pour une zone déterminée, le nombre de mètres carrés de plancher hors oeuvre susceptibles d'être construits par mètre carré de sol. (Code de l'Urbanisme et de l'Habitation, art. L. 332-1 et s...).

dement à l'égout (64). De nouvelles exceptions ont cependant été ajoutées par la loi du 16 juillet 1971 en sorte que le principe posé par la loi d'orientation foncière se trouve privé d'une partie de sa substance.

On peut citer également les contributions pour dégradations exceptionnelles causées aux voies publiques départementales ou communales (ordonnance n° 59.115 du 7 janvier 1959 relative à la voirie des collectivités locales (65)). Lorsque des véhicules, par leur poids, leur vitesse, leur mode de construction, ou leur chargement occasionnent à une voie locale des détériorations anormales ou bien lorsque ces détériorations sont liées, en dehors de toute faute, à des exploitations de mines, de carrières, de forêts ou autres, il peut être imposé aux entrepreneurs ou aux propriétaires des exploitations ou transports en question des contributions spéciales. Le montant de ces contributions peut faire l'objet d'une discussion (recherche préalable d'un accord amiable). Il ne s'agit pas d'obligations de type fiscal, d'autant que leur quotité doit être proportionnée à la dégradation causée (66), ni de la mise en oeuvre d'un mécanisme de responsabilité civile, qui impliquerait une faute et la réparation intégrale du préjudice.

Il faut noter que les conditions dans lesquelles fonctionne le système des contributions en limite néces-

---

- (64) : Le Code de la Santé Publique (art. L. 35.4) dispose que les propriétaires d'immeubles édifiés postérieurement à la mise en service de l'égout auquel ces immeubles doivent être raccordés peuvent être astreints par les communes à verser une participation s'élevant au maximum à 80 % du coût total de l'installation. Dans un arrêt du 27 juin 1973, le Conseil d'Etat, qui avait à se prononcer sur la nature juridique de l'ordonnance n° 58.1004 du 23 octobre 1958, prise en application de la loi du 3 juin 1958 et relative au raccordement obligatoire des immeubles au réseau d'égout, a considéré que ces sommes constituaient de simples remboursements de frais avancés pour le compte des propriétaires et des recevances demandées à des usagers en vue de couvrir les frais d'établissement d'un ouvrage public destiné à leur éviter les frais d'une installation personnelle et qu'il ne s'agissait pas "d'impositions de toutes natures" au sens de l'article 34 de la Constitution. (C.E. 27 juin 1973, Ville de Marseille, Rec. 144 ; D.F. 1973, n° 32, comm. 1183 et D.F. 1974, n° 10, comm. 267).

- (65) : Cette ordonnance s'inspire de dispositions très anciennes (loi du 21 mai 1836).

- (66) :Voir par exemple C.E. 15 octobre 1969, Société des Raffineries et Sucreries SAY, Rec. 441.

sairement l'efficacité. Aussi l'Etat a-t-il choisi la formule de l'impôt tant en matière de voirie, avec la taxe spéciale à l'essieu, (67), qu'en matière de construction et de lotissement, avec la taxe locale d'équipement..

Une autre catégorie importante de prélèvements non fiscaux est constituée par les redevances dénommées aussi, depuis l'ordonnance du 2 janvier 1959, rémunérations pour service rendu. Bien qu'il ne s'agisse pas "d'impositions de toutes natures" le législateur n'est pas totalement dessaisi.

La redevance est une contribution demandée à un usager d'un service public déterminé en contrepartie des prestations fournies par ce service.

Elle est la contrepartie directe et immédiate du service rendu. Le Commissaire du Gouvernement DUCAMIN, dans ses conclusions sur l'arrêt du Conseil d'Etat du 8 février 1963, Société GEO, a insisté sur cet aspect : "...d'ailleurs, si vous élargissiez, à l'occasion de la présente affaire, le critère de la redevance jusqu'à accepter la notion de contrepartie indirecte du service, la notion d'impôt finirait par se trouver absorbée par celle de redevance... à la limite, par un jeu d'écritures, on pourrait présenter le budget de telle façon que soit répartie entre chaque service une fraction de tel ou tel impôt, de manière à faire ressortir cette affectation de la contribution de chacun aux charges de ces services et illustrer l'idée que l'impôt inclus dans le prix de l'essence n'est en fait qu'une redevance pour les Ponts et Chaussées. On voit les dangers d'une telle théorie" (68).

La redevance est facultative puisqu'elle n'est due que par l'usager qui utilise effectivement le service. Elle ne saurait donc être instituée avant la mise en fonctionnement du service (69).

- (67) : Loi de finances n° 67.1114 du 21 décembre 1967, art. 16. Voir LHAULE, "La taxe à l'essieu", A.J.D.A. 1967, p. 662.

- (68) : A.J.D.A. 1963, p. 279.

- (69) : C.E. 6 mars 1970, AUGE, Rec. 163 : le Conseil d'Etat a jugé que les redevances d'abattage (loi du 5 août 1960, art. 33) ne pouvaient "...être instituées en vue de la création d'un nouvel abattoir, avant la mise en service de cet abattoir, alors même que certaines dépenses auraient déjà été engagées en vue de son édification..." Voir également : C.E. 6 octobre 1972,

Ont été considérées comme des redevances des sommes perçues pour l'amarrage et le démarrage des navires dans un port (C.E. 23 juillet 1938, Syndicat Professionnel de la Station de Pilotage d'Oran et de Mers el Kébir, Rec. 728), le remboursement des frais de scolarité par les élèves de Polytechnique (Cons. Const. 24 octobre 1969, J.O. 1er novembre 1969, p. 10743) comme tout remboursement pour frais engagés (C.E. 9 décembre 1966, F.N.O.S.S., Rec. 653), des droits perçus sur l'usage des installations des aéroports (C.E. 21 novembre 1958, Syndicat National des Transporteurs Aériens, Rec. 572)...

Le tarif est fixé unilatéralement et basé sur des éléments de caractère général. Son application ne peut être modulée en considération des personnes qui ont recours au service (70). Il obéit au principe dit de l'équivalence financière, c'est-à-dire qu'il doit exister une certaine proportionnalité entre le montant de la redevance et le coût réel du service rendu aux usagers (71). Ce principe a été notamment affirmé par l'arrêt précité du 21 novembre 1958, Syndicat National des Transporteurs Aériens (72), Rec. 572 (D. 1959, 475, concl. CHARDEAU, note TROTABAS).

Dans ses conclusions sur cette affaire précisément le Commissaire du Gouvernement CHARDEAU a proposé de rejeter le critère fondé sur le caractère facultatif de la redevance et de lui substituer celui de l'équivalence financière. Mais, comme l'a fait observer M. TROTABAS, cette solution peut aboutir à une confusion avec la taxe, imposition requise

---

CHARDONNET, R.D.P. 1973, p. 546. A l'inverse les contributions exigées des constructeurs ou des lotisseurs peuvent être exigées préalablement à l'exécution des dépenses publiques d'équipement correspondantes : C.E. 5 novembre 1971, S.C.I. "La Roxane" et GUIGUES, Rec. 658.

- (70) : C.E. 12 décembre 1923, PEYSSON, Rec. 826 ; C.E. 20 janvier 1960, Hospices de Compiègne, Rec. 40.

- (71) : La recette correspondante est d'ailleurs affectée au service. Mais la notion d'affectation est entendue largement par le juge. L'E.D.F. s'est ainsi vu reconnaître le droit d'utiliser tout ou partie des redevances perçues sur les usagers des compteurs pour couvrir concurremment avec l'ensemble de ses recettes les dépenses de renouvellement et de modernisation de ses installations.

- (72) : Voir également : C.E. 23 décembre 1959, JACQUIER, Rec. 705 ; C.E. 20 janvier 1960, Hospices de Compiègne, Rec. 40 ; C.E. 16 novembre 1962, Syndicat intercommunal d'électricité de la Nièvre, Rec. 612.

à l'occasion d'un service rendu, dont le produit peut être affecté, par dérogation aux règles d'unité et d'universalité budgétaires, et la valeur correspondre avec celle du service procuré.

Une telle confusion est particulièrement dangereuse puisqu'elle peut aboutir à la remise en cause du principe de légalité de l'impôt : le pouvoir réglementaire pourrait créer, en toute impunité, des taxes qu'il présenterait comme de simples redevances.

Il a toujours été admis en effet que le pouvoir réglementaire était compétent pour créer des redevances, et a fortiori en fixer le taux, les modalités d'assiette et de recouvrement : "...si la création d'impositions figure au nombre des matières réservées à la loi par l'article 34 de la Constitution, l'institution de remboursements et de rémunérations pouvant être demandés à des usagers d'un service public et qui sont la contrepartie directe des prestations fournies par ce service, ressortit à la compétence du pouvoir réglementaire" (73).

L'ordonnance du 2 janvier 1959 consacre d'ailleurs cette solution puisque l'article 5 (al. 1) dispose que "la rémunération des services rendus par l'Etat ne peut être établie et perçue que si elle est instituée par décret en Conseil d'Etat pris sur le rapport du ministre des finances et du ministre intéressé" (74).

- (73) : C.E. 30 juin 1967, Caisse de compensation de l'organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce, Rec. 286. Voir également C.E. 20 octobre 1950, Fédération parisienne du bâtiment, Rec. 506 ; S. 1951, 3, 13, note LETOURNEUR (création d'un droit de gardiennage dans un parc de stationnement payant dont l'usage est facultatif ; il s'agit d'une redevance, une habilitation législative n'est donc nullement nécessaire. Le droit de stationnement, lui, est une taxe).

- (74) : Le décret n° 72.634 du 29 juin 1972, qui imposa aux stations de pilotage dans lesquelles il n'est pas nommé de chef de pilotage en application de l'article 17 du décret du 19 mai 1969 des versements destinés au financement des rémunérations, imputées au budget de l'Etat, des fonctionnaires ou des autres personnes désignées par le ministre des transports pour assurer la direction du pilotage dans ces stations, fut annulé pour défaut de consultation préalable du Conseil d'Etat : C.E. 8 février 1974, Fédération française des syndicats professionnels des pilotes maritimes, J.C.P. 1975, II, 17928, note MODERNE.

Ainsi c'est un décret (n° 60. 1030 du 24 septembre 1960, art. 14) qui met à la charge du personnel enseignant et hospitalier des Centres Hospitaliers Universitaires un versement forfaitaire à l'hôpital, car il s'agit d'une redevance qui est la contrepartie de l'usage qu'ils font, au titre de leur activité privée au sein de l'hôpital, du matériel technique moderne mis à leur disposition (75). De même c'est un décret (n° 61. 1333 du 4 décembre 1961) qui crée une redevance pour l'utilisation des installations des postes du service du contrôle sanitaire aux frontières...

Une jurisprudence abondante sanctionne le principe du caractère réglementaire des redevances. Celles-ci cependant n'échappent pas totalement à la compétence du législateur puisque, aux termes de l'article 5 (al. 2) de l'ordonnance du 2 janvier 1959, le produit global des rémunérations pour services rendus est prévu et évalué par la loi de finances de l'année. La prévision parlementaire s'exerce donc de façon globale et quantitative. Son intérêt essentiel semble être celui de faire obstacle à ce que le gouvernement augmente sans limite le produit de ces recettes pour les besoins de sa politique. Bien entendu, dans certains cas, le contrôle parlementaire peut être plus étendu si le législateur est compétent à un autre titre : lorsque la redevance intéresse par exemple le droit de propriété (76) ou met en cause les principes fondamentaux de "la libre administration des collectivités locales, de leurs compétences et de leurs ressources" (77). De même relèverait de la loi la décision qui aurait pour objet de soustraire du budget de l'Etat le produit d'une redevance (78).

- (75) : Voir : C.E. 13 février 1959, MATHEY et autres, Rec. 117 ; Hospices de Compiègne (précité).

- (76) : Voir de SEGRAIS, "L'institution des redevances d'équipement", A.J.D.A. 1959, p. 170

- (77) : Voir Cons. Const. 23 avril 1971, J.O. 25 avril (à propos de la redevance de police due par les communes à l'Etat).

- (78) : Cons. Const. 10 mars 1966, A.J.D.A. 1966, p. 227. Après avoir constaté que les droits perçus à l'entrée des musées de l'Etat étaient des rémunérations pour service rendu et non des taxes fiscales ou parafiscales, le Conseil Constitutionnel jugea que les dispositions les concernant avaient le caractère législatif dans la mesure où elles avaient pour objet de soustraire au budget de l'Etat le produit de ces droits. Mais ces dispositions ont un caractère réglementaire quand elles déterminent l'établissement public au profit duquel ces droits sont encaissés

Les redevances communales sont instituées par le conseil municipal. Les surtaxes communales d'abattage (loi n° 51. 426 du 16 avril 1951), par exemple, étaient destinées à permettre l'amortissement des dépenses engagées pour la construction, la réédification ou la modernisation des abattoirs municipaux (79). Leur montant constituait pour les communes une ressource affectée et trouvait sa contrepartie directe dans les prestations fournies à l'occasion de l'utilisation de l'ouvrage. Il s'agissait de rémunérations pour services rendus, comme les redevances d'abattage qui leur ont été substituées (80) (loi n° 60.808 du 5 août 1960, art. 33).

Contributions et redevances ne sont pas des obligations de type fiscal (81).

La répartition des compétences entre les tribunaux administratifs et les tribunaux judiciaires obéit aux principes du droit commun et non du droit fiscal. Les juridictions de l'ordre judiciaire peuvent apprécier la légalité des actes administratifs concernant des impôts ou des taxes mais non de ceux qui concernent des redevances, et ceci même

---

- (79) : Les abattoirs font partie du domaine public, mais il ne s'agit pas de redevances d'occupation domaniale comme celles prévues à l'article 189-5° du Code d'Administration Communale. La redevance d'occupation domaniale, assimilable à une contribution indirecte, est due à raison de l'occupation d'une dépendance du domaine public affectée à l'usage public (usage collectif ou privatif) sans que soit en cause un service public, et sans que l'occupant reçoive des prestations quelconques d'un service public du fait de cette occupation.

- (80) : Voir par exemple à propos des surtaxes communales d'abattage C.E. 15 mars 1961, VANNINI, Rec. 183 ; C.E. 9 février 1968, Commune de Fourmies, Rec. 104 ; C.E. 20 mars 1968, Ville de Saint-Lô, A.J.D.A. 1968, p. 464. A propos des redevances d'abattage voir : C.E. 6 mars 1970, AUGE, Rec. 163 ; Cass. Com. 25 octobre 1971, Droit Fiscal 1972, comm. 268.

- (81) : Notons cependant que la jurisprudence a été parfois hésitante en ce qui concerne certaines contributions. Ainsi jusqu'à l'arrêt du 11 février 1966, Société des Raffineries et Sucreries SAY, Rec. 106, le Conseil d'Etat reconnaissait un caractère fiscal aux contributions spéciales exigées pour les dégradations anormales occasionnées aux voies locales : C.E. 10 mai 1950, CORNILLER, Rec. 270 ; C.E. 26 novembre 1958, Société SOMEXBA, Rec. 586.

lorsqu'elles sont compétentes pour connaître du fond du litige (82).

Le pouvoir réglementaire en ces matières ne s'analyse donc pas en une restriction des compétences fiscales du législateur.

2° - Mais l'article 34 ne s'applique pas à certains prélèvements qui constituent pourtant des obligations de nature fiscale.

Il s'agit des taxes parafiscales et des droits de douane qui ne sont pas à compter au nombre des "impositions de toutes natures". Le pouvoir réglementaire dispose en effet d'une large compétence à leur égard.

Nous nous contentons ici de mentionner ces restrictions puisque nous en approfondirons l'étude dans la 2ème Partie.

Pour les droits de douane une procédure spéciale d'adoption a pratiquement toujours été prévue (la "loi du cadenas" date du 17 décembre 1814), mais qui n'est pas sans poser un certain nombre de problèmes juridiques très graves depuis 1958 (83).

"Les taxes parafiscales, perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs, sont établies par décret en Conseil d'Etat, pris sur le rapport du ministre des finances et du ministre intéressé..." (ordonnance du 2 janvier 1959, art. 4).

L'avant-projet de constitution soumis au Comité Consultatif Constitutionnel précisait que "les ressources et les charges de l'Etat, ainsi que les taxes parafiscales, sont votées ou autorisées par le Parlement". Le C.C.C. avait lui-même proposé une rédaction à peu près équivalente. L'ordonnance de 1959 en a retenu l'alternative la plus faible, le principe de l'autorisation : "...la perception de ces taxes au-delà du

---

- (82) : Cass. Com. 25 octobre 1971, Droit Fiscal 1972, comm. 268 : un tribunal de Grande Instance est incompétent pour apprécier la légalité d'un arrêté municipal ayant institué des redevances communales d'abattage.

- (83) : Voir 2ème Partie, Chap. 3, Sect. 2.

31 décembre de l'année de leur établissement doit être autorisée chaque année par une loi de finances" (84).

3°- En définitive constituent des "impositions de toutes natures", et relèvent de la compétence du législateur telle qu'elle est déterminée à l'article 34 de la Constitution, les prélèvements qui ne sont ni des contributions, ni des redevances, ni des taxes parafiscales, ni des droits de douane...

Cette définition négative, et par voie d'éliminations successives, est particulièrement apparente dans les considérants d'un arrêt du Conseil d'Etat du 28 juin 1968, Sieur BENET et autres, Rec. 404. Il s'agissait en l'espèce d'une décision du ministre des finances, en date du 12 mars 1965, qui autorisait la mise à la consommation de certains vins originaires et en provenance d'Algérie mais qui subordonnait cette autorisation au paiement à l'Institut des vins de consommation courante "d'un transfert de compensation fixé à 15 F par hectolitre de vin". Son produit était destiné à financer un contingent spécial de distillation ouvert par la même décision. Après avoir constaté qu'il ne s'agissait ni d'une rémunération pour service rendu, ni d'une mesure de fixation des prix, prise en application de l'ordonnance du 30 juin 1945, ni d'une taxe parafiscale, la Haute Juridiction en tira la conclusion qu'il ne pouvait s'agir que d'une taxe. Cette qualification rendait la décision ministérielle illégale : elle fut donc annulée par le Conseil d'Etat (85).

Plus précisement on doit ranger parmi les "impositions de toutes natures" les impôts proprement dits, nationaux ou locaux, et les taxes.

On a vu que l'impôt pouvait être défini comme "un prélèvement pécuniaire, effectué par voie d'autorité, suivant des règles légales, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'Etat et des collectivités locales" (86).

L'existence d'une contrepartie, d'un service rendu, distingue la taxe de l'impôt et la rapproche de la

---

- (84) : Voir 2ème Partie, Chap. 4.

- (85) : La portée de cet arrêt fut d'ailleurs réduite à néant par le législateur qui, quelque temps après, valida la décision ministérielle (3ème loi de finances rectificative pour 1968, art. 7). Voir infra, 2ème Partie, Chap. 2, Sect. 3.

- (86) : LAMARQUE, précité.

redevance.

Mais contrairement à la redevance, la taxe est obligatoire. L'usager est astreint au paiement de la taxe, alors même qu'il s'abstient d'utiliser effectivement le service qui lui est proposé. Par ailleurs le montant de la taxe est indépendant de la valeur du service, le taux n'a pas à être fixé "de telle manière que son produit soit en rapport avec les dépenses occasionnées à la collectivité bénéficiaire" (87). "Un prélèvement dont le produit excède très largement les dépenses du service ne peut être regardé que comme une taxe" (88). Mais cette non équivalence n'est pas un élément nécessaire de la définition de la taxe, elle n'exprime qu'une situation possible. Il peut parfaitement arriver que le montant d'une taxe corresponde au coût du service, d'où le problème que l'on a évoqué de la confusion possible avec la redevance, si l'on adopte pour celle-ci le critère de l'équivalence.

Le caractère obligatoire de la taxe la rapproche de l'impôt et explique qu'elle relève de la loi. Elle constitue une obligation fiscale. Si la compétence du législateur à l'égard des taxes a pu être constestée, c'est parce que celles-ci se situent très souvent au niveau local : communal ou départemental. Or, assez paradoxalement, les compétences réglementaires des autorités locales sont, en matière fiscale, plus larges que celles des autorités administratives centrales. Mais, comme nous le verrons (89), il en est ainsi dans le domaine des impôts proprement dits comme dans celui des taxes. De plus, ces compétences s'exercent toujours sur la base d'une loi : un conseil municipal ne peut pas créer une taxe sans autorisation législative (90), et dans les limites de la loi : l'autorité locale qui fixe le taux d'une taxe ne peut pas dépas-

---

- (87) : C.E. 8 avril 1949, Société des Salaisons de Gascogne, Rec. 174.

- (88) : C.E. 16 mai 1941, TOUBLANC, Rec. 91.

- (89) : Voir 1ère Partie, Titre 2.

- (90) : C.E. 10 décembre 1969, Commune de Nerville la Forêt, Rec. 564. (annulation d'une délibération d'un conseil municipal du 2 février 1963 qui institue un "droit d'entrée" dans le cimetière communal pour certaines personnes étrangères à la commune).

ser le maximum prévu par le législateur (91).

L'impôt et la taxe constituent les "impositions de toutes natures" dont le Constituant a prévu qu'il appartenait au législateur de fixer les règles "concernant l'assiette, le taux, et les modalités de recouvrement".

B - ETENDUE DES COMPETENCES DU LEGISLATEUR.

Que ce soit au niveau de l'assiette : choix et détermination de la matière imposable, définition des assujettis et des méthodes d'évaluation, au niveau du taux ou des modalités de recouvrement, toute règle doit résulter de la loi.

Il faut inclure d'abord dans les compétences du législateur la création même d'une nouvelle imposition. Le pouvoir réglementaire ne peut imposer aux personnes physiques ou morales aucune obligation fiscale. Le Conseil d'Etat a annulé un règlement d'administration publique qui, dans le but de financer la caisse de retraite et de prévoyance des clercs et employés de notaire créée par la loi, mettait à la charge des notaires une obligation qui ne pouvait leur être imposée que par le législateur : le paiement des frais des inspections auxquelles il est procédé dans leurs études. Le règlement avait bien pour mission de régler les modalités de gestion financière de la caisse : il n'a pas méconnu les limites de sa compétence ratione materiae mais l'étendue de ses pouvoirs, car il s'agit d'une obligation à caractère fiscal. " l'excès de pouvoir, note M. WALINE, résulte ici de ce qu'il s'agit d'une obligation d'ordre pécuniaire qui s'apparente à la fiscalité" (92). A fortiori en est-il ainsi lorsque le pouvoir réglementaire intervient en une forme moins solennelle, comme l'arrêté ministériel. En aucune façon "...il n'appartient au ministre de créer des taxes sans autorisation législative et d'édicter des peines pour en assurer le recouvrement" (93). L'autorité

- (91) : C.E. 6 juillet 1956, Administration générale de l'Assistance Publique, Rec. 290. (annulation d'un arrêté du maire d'Hyères fixant le tarif de la taxe de séjour à un taux supérieur au maximum autorisé par le législateur).

- (92) : C.E. 25 octobre 1957, DUVAL (2ème espèce), R.D.P. 1958, p. 515, note WALINE.

- (93) : C.E. 28 février 1947, Syndicat Français des Directeurs

administrative ne peut pas davantage supprimer un impôt (94).

Entre également dans le domaine de la loi la détermination proprement dite de la matière imposable. Cette compétence peut être strictement appréciée par le juge. De la double circonstance que l'exercice comptable d'une société était à cheval sur deux années civiles et qu'un changement de législation était intervenu en cours d'année, résultait une exonération partielle de la rémunération du gérant majoritaire de cette société. Devant cette situation, l'administration décida de réintégrer dans les bénéfices imposables le total de ladite rémunération, estimant "qu'il était impensable qu'en raison d'un choc fortuit de législation des profits, normalement imposables dans l'esprit du législateur, échappent à toute imposition". Le Conseil d'Etat, devant lequel l'affaire fut portée, a suivi cependant les conclusions du Commissaire du Gouvernement MARTIN pour qui cette argumentation était juridiquement sans valeur : "le droit fiscal étant un droit de prélèvement, c'est-à-dire d'exception, il doit être interprété au sens le plus strict et on ne saurait tolérer aucune imposition qui ne soit exactement prescrite par un texte de loi" (95).

Seule une loi, ou un décret pris en vertu d'une habilitation législative, peut décider que le montant d'un impôt à la charge d'une entreprise ne sera pas déduit des bases d'imposition. Le Conseil d'Etat a jugé illégal l'article 29 du décret du 28 février 1946 qui prévoyait que l'impôt spécial de 5 % institué par l'article 72 de l'ordonnance du 15 août 1945 ne serait pas déductible des bénéfices imposables (96).

---

de Cinéma, Rec. 88 : l'article 9 de l'arrêté n° 11922 du 10 avril 1945 est illégal, disposant que les exploitants de salles de cinéma sont tenus de verser au fonds de soutien de l'industrie cinématographique un pourcentage (7 %) de leur recette brute et prévoyant des pénalités pour en assurer le recouvrement.

- (94) : C.E. 11 décembre 1942, BAILLY, Rec. 350 : est illégale la suppression par décret de la majoration de taxation de 25 % instituée par l'article 28 de la loi de finances du 31 décembre 1937 à l'encontre des exploitants de cinématographes.

- (95) : C.E. 9 décembre 1959, req. n° 38.710, D.F. 1960, n° 7, Doct. concl. MARTIN.

- (96) : C.E. 22 novembre 1954, Compagnie des eaux minérales X... Rec. 614.

La détermination des opérations ou des produits imposables relève du législateur (97).

Il en est de même pour la définition des assujettis : le décret du 14 janvier 1948 (art. 6) qui règle les modalités du prélèvement exceptionnel de lutte contre l'inflation, institué par la loi du 7 janvier 1948 (art. 2), ne pouvait pas, sans autorisation du législateur, réduire le champ d'application de cet impôt en exonérant les contribuables dont la déclaration souscrite en 1947 révélait un déficit pour les résultats de 1946 (98). De la même façon, un décret ne pourrait étendre le champ d'application d'un impôt. Une loi du 30 septembre 1946 avait institué une taxe au profit du Fonds Forestier National, taxe portant sur les produits des exploitations forestières ou des scieries situées en France. Dans ces conditions le Conseil d'Etat a estimé que le décret du 19 janvier 1950 (art. 2) avait étendu illégalement le champ d'application de la loi "...en prescrivant l'imposition à la taxe des produits provenant d'exploitations forestières ou de scieries situées à l'étranger, rendant ainsi redevables de cette taxe les importateurs" (C.E. 13 mai 1960 Société établissements DEVEAUX, Rec. 329).

La fixation du fait générateur relève de la loi : dans ce même arrêt (DEVEAUX) le Conseil d'Etat poursuit : "...considérant que l'article 5 de la loi du 13 août 1940 a prévu que la taxe serait perçue sur les quantités de

---

- (97) : Voir par exemple C.E. 1er juillet 1959, Dame PORTE, Rec. 959 : le législateur ayant exonéré les prestations de services sur le bétail et les viandes (loi du 24 mai 1951, art. 15), le décret du 28 décembre 1951 est illégal en tant qu'il assujettit les opérations de transport de bétail et des viandes, opérations qui constituent du point de vue fiscal des prestations de services. Voir également C.E. 6 juin 1952, Syndicat des Armateurs de Pêche Hauturière de la Rochelle, Rec. 300 : l'arrêté interministériel du 30 septembre 1949 qui exempte diverses catégories de poissons débarqués dans un port, en dehors des cas prévus par la loi du 23 février 1941 instituant la taxe applicable, est illégal.

- (98) : C.E. 23 novembre 1951, Sieur HOUYEZ, Rec. 547 ; C.E. 1er juillet 1952, Sociétéx..., req. n° 17.053, Rec. 343 ; C.E. 24 mars 1956, Société y..., req. n° 28.046, Rec. 660 ; R.S.L.F. 1953, p. 160, chr. CHRETIEN.

bois... faisant l'objet d'un commerce..., le décret, sans habilitation législative, n'a pu substituer l'importation à la vente comme fait générateur des droits du Trésor".

Appartiennent au seul législateur la définition des méthodes d'évaluation ainsi que le choix de la méthode applicable dans tel ou tel cas, ce qui ressort implicitement de la décision du Conseil Constitutionnel du 30 janvier 1968 (99), déclarant conforme à la Constitution la loi n° 68.108 du 2 février 1968 relative aux évaluations servant de base à certains impôts directs locaux.

On pourrait citer l'exemple du régime simplifié d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux, établi par la loi n° 69.1161 du 24 décembre 1969 (loi de finances pour 1970), ou bien du régime obligatoire de la déclaration contrôlée pour les titulaires de revenus non commerciaux, lorsque leurs recettes annuelles dépassent un certain montant, établi par la loi n° 70.1199 du 21 décembre 1970 (loi de finances pour 1971). Cette même loi a institué également un régime obligatoire de "bénéfice réel" pour certains exploitants agricoles (modifiée par la loi de finances rectificative pour 1972 et la loi de finances pour 1973).

Les accords passés entre le fisc et les contribuables qui auraient cet objet : définition ou choix d'une méthode d'évaluation, sont nuls (nullité absolue : la loi fiscale est d'ordre public). C'est ce qu'a jugé le Conseil d'Etat dans une affaire concernant une convention relative à l'évaluation des frais professionnels, cumulant l'évaluation forfaitaire et l'évaluation réelle (100).

Le taux de l'impôt est fixé par la loi.

La compétence du législateur est d'ailleurs largement appréciée par le Conseil d'Etat puisque celui-ci, dans l'arrêt DESBOUVRIES du 4 décembre 1964 (Rec. 615) (101),

---

- (99) : J.O. 1er février 1968, p. 1195.

- (100) : C.E. 27 octobre 1958, req. n° 40.392, D.F. 1958, n° 52, comm. 1082.

- (101) : Sur cet arrêt et le problème de la règle du butoir, voir infra, 1ère Partie, Titre 1, Chap. 1, Sect. 3, parag. II.

fait référence aux "règles de liquidation", c'est-à-dire au tarif, alors que l'article 34 de la Constitution ne range dans le domaine de la loi que les règles concernant le taux de l'impôt. Le tarif est l'ensemble des règles déterminant les opérations qu'il faut effectuer sur la valeur de la matière imposable pour obtenir le montant de l'impôt. Le taux est un élément du tarif (102).

Les règles concernant les modalités de recouvrement doivent également résulter de la loi. Qu'il s'agisse de désigner l'organe chargé du recouvrement, de décider du système de recouvrement (émission d'un rôle nominatif, apposition d'un timbre...), de prévoir les diverses modalités du contrôle (délais de reprise...), ou bien de fixer les règles du contentieux, les amendes et sanctions non pénales liées au recouvrement, le législateur est compétent (103).

Les modalités de paiement de l'impôt sont établies par la loi. Le décret du 29 février 1952 qui fixait, en contradiction avec l'article 1668 du Code Général des Impôts, les modalités de paiement des acomptes de l'impôt sur les sociétés a été annulé par le Conseil d'Etat (104). Le paiement mensuel de l'impôt sur le revenu a été institué par la loi n° 71.505 du 29 juin 1971 (105). De même, c'est le législateur

---

- (102) : Dans le langage courant le tarif désigne souvent en réalité le taux.

- (103) : Voir par exemple la loi n° 59.1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux ; la loi n° 63.1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale. Voir GUIEZE, "Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière", L.G.D.J. 1974, p. 56.

- (104) : C.E. 5 avril 1957, Association nationale des S.A.R.L., Rec. 241 ; R.S.L.F. 1958, p. 368, chr. CHRETIEN. Voir également C.E. 23 mai 1958, Sieur R..., req. n° 36. 530, Rec. 295, A.J.D.A. 1958, p. 372 : l'accord par lequel l'administration fiscale accorde au contribuable un délai de paiement non prévu par la loi ne peut en aucune façon faire obstacle aux poursuites ultérieures.

- (105) : Modifiée par la loi n° 72.650 du 11 juillet 1972 (art. 3). Applicable d'abord aux départements de Paris et du Nord, le paiement mensuel a été étendu à 14 nouveaux départements à partir du 1er janvier 1973 (décret n° 72.540 du 29 juin 1972) puis à 30 autres à partir du 1er janvier 1974 (décret n° 73.592 du 29 JUIN 1973). Le décret n° 74.609 du 25 juin 1974 l'a rendu

qui est intervenu pour avancer de deux mois la date d'exigibilité du dernier acompte à payer en 1973 au titre de l'impôt sur les sociétés (106) ou pour majorer le premier acompte provisionnel dû au titre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés pour 1974 (107).

En ce qui concerne les pouvoirs de juridiction gracieuse reconnus à l'administration, il convient d'observer que si cette juridiction s'est organisée librement, sans avoir été imposée à l'administration, si elle a toujours été soustraite dans son organisation au domaine de la loi, elle est étroitement subordonnée à l'habilitation législative dans son principe comme dans l'étendue de ses pouvoirs (108).

L'autorisation de percevoir les impôts contenue dans la loi de finances est impérative. Les exonérations ne peuvent être octroyées que par la loi.

L'administration a l'obligation de percevoir les impôts. Cette obligation est sanctionnée par l'article premier, paragraphe II, de chaque loi de finances : "...sont également punissables de peines prévues à l'égard des concussionnaires tous détenteurs de l'autorité publique qui, sous une forme quelconque et pour quelque motif que ce soit, auront, sans autorisation de la loi, accordé toute exonération ou franchise de droit, impôt ou taxe publique...". L'administration ne pouvant renoncer à la mise en recouvrement de droits légalement dûs, un contribuable ne saurait utilement se prévaloir, en cette matière, d'aucune décision explicite ou implicite de celle-ci (109).

Il n'empêche que l'on rencontre des exemples d'impôts non perçus. Le Rapport de la Cour des Comptes sur l'exercice 1966 (p. 100) mentionne le cas tout à fait significatif de la taxe sur les corps gras alimentaires, instituée par la

---

applicable à partir du 1er janvier 1975 à 29 autres départements. En 1972, 11 % des contribuables ont opté pour ce système, 13,2 % en 1973, 15,54 % en 1974 et plus de 20 % en 1975.

- (106) : Loi n° 73.965 du 16 octobre 1973 (art. 1).

- (107) : Loi n° 73.1150 du 27 décembre 1973, loi de finances pour 1974 (art. 32).

- (108) : Voir GUIEZE, précité, p. 55.

- (109) : Voir C.E. 26 février 1964, req. n° 34.408, D.F. 1964, n° 27, Doct.,concl. DUFOUR.

loi n° 62.1529 du 22 décembre 1962 (art. 8, parag. IV, alinéa 2), loi de finances pour 1963. Cette taxe n'a pas été mise en recouvrement les années suivantes, et ce malgré l'évaluation de son rendement dans les lois de finances successives, faute de parution du décret d'application. Ce dernier est finalement intervenu au début de l'année 1967, soit quatre ans après la création de la taxe : décret n° 67.23 du 4 janvier 1967 (J.O. 7 janvier 1967, p. 367) (110).

Les exonérations fiscales ne peuvent être octroyées que par la loi (exemple : loi du 23 décembre 1970 portant exonération des droits de mutation dûs sur la succession du Général DE GAULLE) ou en vertu d'une loi : "...considérant que les règles qui fixent l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur le bénéfice des sociétés ont valeur législative et qu'à la date du litige aucune loi n'habilitait le gouvernement à modifier ces règles par voie réglementaire, seule la loi aurait pu accorder l'exonération sollicitée" (C.E. 7 mai 1954, Société SARLINO, Rec. 262). Il s'agissait en l'espèce d'une société étrangère, ne bénéficiant pas de la législation sur les dommages de guerre, qui avait demandé au ministre des finances, ayant elle-même assuré la reconstruction de ses immobilisations sinistrées par faits de guerre, l'autorisation de verser dans une réserve exempte d'impôts la contrevaleur des reconstructions effectuées. Le refus du ministre est légal (111).

Une autorisation législative spéciale est nécessaire pour exonérer d'impôts le produit d'un emprunt public (ordonnance n° 59.2 du 2 janvier 1959, art. 15).

Ce principe est mis en oeuvre également par l'article 1649 octiès du Code Général des Impôts (loi du 7 février 1953, art. 31) : "Tous contrats, accords ou conventions passés par les administrations publiques et prévoyant

---

- (110) : Sur le problème de la parution tardive des décrets d'application, voir infra, 1ère Partie, Titre 1, Chap. 1, Sect. 1.

- (111) : Voir également C.E. 1er avril 1955, Ville d'Arles, Rec. 194 : le ministre ne saurait, sans autorisation législative, suspendre la perception de la taxe locale additionnelle sur les ventes de papiers destinés à l'impression et celles de produits destinés à la fabrication de ces papiers ; C.E. 11 mai 1956, Ville de Brest, Rec. 648 : l'autorité administrative n'a pu légalement refuser d'assujettir à la taxe locale additionnelle aux taxes sur le chiffre d'affaires l'arsenal de Brest,

l'exonération d'impôts, droits ou taxes perçus par l'Etat pour son propre compte ou pour celui des collectivités publiques seront de nul effet en ce qui concerne ces exonérations, lorsqu'ils n'auront pas reçu l'agrément préalable du ministre de l'économie et des finances et pour autant qu'ils n'auront pas été ratifiés par le Parlement".

L'étendue des compétences du législateur exclut pratiquement le pouvoir réglementaire autonome en matière fiscale.

C - LE POUVOIR REGLEMENTAIRE AUTONOME.

L'article 37 de la Constitution de 1958 dispose que "les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi ont un caractère réglementaire". La loi, dans ces hypothèses, ne peut faire échec au règlement. Il s'agit d'un pouvoir réglementaire autonome.

Faisant application de cet article, le Conseil Constitutionnel admet que "...les dispositions qui ne touchent à aucune des règles non plus qu'à aucun des principes fondamentaux que l'article 34 a rangés dans le domaine de la loi ont un caractère réglementaire" (112), de même que le Conseil d'Etat : "...qu'enfin ces dispositions ne portent sur aucune des autres matières relevant du domaine de la loi en vertu de la Constitution ; que dès lors le gouvernement, en les prenant par décret, n'a fait qu'user des pouvoirs qu'il tient de l'article 37 de la Constitution" (113).

Il en résulte, comme le notent M.M. TROTABAS et COTTERET, que "dans la mesure où une disposition fiscale peut être détachable d'une règle d'assiette, de liquidation ou de recouvrement, le pouvoir réglementaire peut établir lui-même la règle fixant cette disposition, en vertu du pouvoir propre qui lui est donné par l'article 37 de la Cons-

---

alors que cela n'est prévu par la loi que pour les affaires que celui-ci réalise avec les services de la Défense Nationale.

- (112) : Cons. Const. 24 octobre 1969, J.O. 1er novembre 1969, p. 10 743.
- (113) : C.E. 2 février 1962, BEAUSSE, Rec. 82.

titution" (114).

Le pouvoir réglementaire peut donc intervenir au titre de l'article 37 en matière fiscale comme en toute autre. Cependant la précision de l'article 34, et l'interprétation qui en a toujours été donnée par le juge, réduisent la portée de cette hypothèse. Les dispositions en effet qui pourraient être détachables d'une règle d'assiette, de liquidation ou de recouvrement ne peuvent concerner que des questions annexes ou tout à fait secondaires.

1° - L'intervention du pouvoir réglementaire autonome en matière fiscale est légitime. Cette solution apparaîtclairement dans la décision du Conseil Constitutionnel du 30 janvier 1968 (115) qui confirme une jurisprudence constante. Saisi, sur la base de l'article 61, par le Premier Ministre pour apprécier l'article 22 de la loi n° 68.108 du 2 février 1968 (116) disposant qu' "aucune mesure d'ordre réglementaire ne pourra entraîner une réduction des ressources fiscales des collectivités locales", le Conseil Constitutionnel estima qu'il convenait de limiter la portée de ce texte à la mise en oeuvre des dispositions fiscales de ladite loi. Les mesures dont il s'agit sont simplement celles qui sont nécessaires à l'application de la loi du 2 février 1968. "...Considérant que, si l'article 34 de la Constitution place dans le domaine de la loi la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature, la mise en oeuvre de cette compétence ne saurait faire obstacle à l'exercice par l'autorité réglementaire des pouvoirs que celle-ci tient de l'article 37, 1er alinéa, de la Constitution". Le Conseil Constitutionnel admet bien que le pouvoir réglementaire pourrait éventuellement intervenir.

De la même façon, dans l'arrêt DESBOUVRIES du 4 décembre 1964 (précité), avant d'annuler le décret contesté, le Conseil d'Etat prend le soin de préciser "qu'il ne saurait être regardé comme ressortissant au domaine du pouvoir régle-

---

- (114) : Droit Fiscal; DALLOZ, manuel, 1973, n° 59.
- (115) : J.O. 1er février 1968, p. 1195.
- (116) : Loi relative aux évaluations servant de base à certains impôts directs locaux, J.O. 4 février 1968, p. 1315.

mentaire déterminé par l'article 37 de la Constitution".

La compétence du pouvoir réglementaire va s'exercer à l'égard des dispositions pouvant être considérées comme détachables des règles rangées dans le domaine de la loi. Les lois fiscales, antérieures à 1958, qui porteraient sur des dispositions relevant aujourd'hui du pouvoir réglementaire autonome pourraient être modifiées sous réserve de l'avis du Conseil d'Etat (117). La Constitution (art. 37, al. 2) a réalisé une sorte de "déclassement conditionnel" : ces "textes de forme législative" demeurent en vigueur et s'imposent toujours avec force de loi mais, du point de vue du gouvernement, ils ont en définitive la valeur juridique de décrets en Conseil d'Etat.

Par ailleurs il faut observer que, dans le domaine de l'impôt comme en tout autre, le gouvernement bien que compétent, s'agissant d'une disposition détachable, peut accepter, pour diverses raisons, l'intervention du législateur. Il range ainsi de sa propre autorité la disposition en question dans le domaine de la loi. Lors de la discussion devant le Sénat de l'article 30 du projet de loi portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux, on a fait remarquer que le régime des amortissements précisé dans cet article pouvait être aussi bien établi par voie réglementaire : "...si le gouvernement a bien voulu associer le Parlement à l'établissement des amortissements dégressifs, il n'était point besoin en fait d'avoir un texte législatif pour substituer aux amortissements linéaires les amortissements dégressifs. Cela eût été possible par voie réglementaire..." (intervention de M. HUGUES) (118). Cette interprétation est d'ailleurs contestable : la substitution de l'amortissement dégressif à l'amortissement linéaire a des répercussions importantes sur l'assiette de l'impôt et paraît relever à ce titre de la compétence du législateur (119). Le gouvernement agit ainsi soit

---

- (117) : Le juge veille strictement au respect de cette condition. Voir par exemple C.E. 30 janvier 1963, CAUBERT de CLERY et FERRE, A.J.D.A. 1963, p. 309 (annulation d'un décret simple qui méconnaît les dispositions d'une loi de 1953).

- (118) : J.O. déb. S. 22 décembre 1959, p. 1949.

- (119) : L'amortissement peut être défini comme la constation en écritures comptables de la dépréciation définitive que subissent, par suite de l'usure, du temps, ou pour tout autre motif, certains éléments corporels ou incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise. L'amortissement linéaire se caractérise par l'application au prix de revient d'origine de l'élément d'un taux constant correspondant à la durée probable

pour des raisons pratiques : "...outre les difficultés juridiques qu'il y aurait à chercher à séparer, les unes des autres, ces mesures, les débats devant le Parlement n'auraient pu être que décousus et fragmentaires. Votre jugement n'en aurait pas été facilité, non plus que celui de l'opinion" (120), soit pour associer le Parlement à une réforme importante. C'est le sens de la réponse du secrétaire d'Etat au budget à M. HUGUES : "...il est exact que nous avons, par voie réglementaire, le pouvoir de fixer tel ou tel régime d'amortissements. Si le gouvernement a voulu, dans la réforme fiscale, donner l'indication de l'amortissement dégressif, c'est qu'il s'agissait d'un changement dans la doctrine des amortissements et qu'il était souhaitable que ce changement fasse l'objet d'un débat devant les assemblées et reçoive la santion de celles-ci" (121).

---

d'utilisation. L'amortissement dégressif consiste à pratiquer des annuités d'amortissement d'importance décroissante, en appliquant un taux constant d'abord au prix de revient de l'élément puis, à partir du 2ème exercice, à la valeur résiduelle de cet élément : prix de revient diminué du montant des précédentes annuités. Le système de l'amortissement dégressif est plus avantageux que le système linéaire dans la mesure où il permet de déduire des annuités plus importantes au début de la période d'amortissement.

- (120) : M. POMPIDOU, J.O. déb. A.N. juin 1967, p. 6211.

- (121) : Voir dans le même sens la déclaration du Premier Ministre à l'Assemblée Nationale à propos des projets agricoles du gouvernement : "...nous sommes prêts à discuter avec les commissions, avec les rapporteurs, avec l'assemblée toute entière, les amendements qui ont été ou seront déposés. Je le dis avec d'autant plus d'assurance que nous nous y sommes quasiment obligés dès le départ en vous soumettant un texte dont certaines dispositions sont du domaine réglementaire mais sur lesquelles nous voulons provoquer une discussion dans cette enceinte..." (J.O. déb. A.N., séance du 26 avril 1960, p. 468). Le Conseil Constitutionnel, dans une décision du 16 janvier 1962, a d'ailleurs considéré comme non conforme à la Constitution l'article 31 de la loi d'orientation agricole de 1960 qui établissait, quant à la procédure de détermination des prix agricoles, le principe d'un recours à la loi, alors que cette matière échappe au domaine législatif tel qu'il a été défini par l'article 34. De même la loi sur l'enseignement privé du 31 décembre 1959 est tout à fait significative à cet égard, étant entendu qu'en ce domaine les principes fondamentaux relèvent seuls de la loi.

Une remarque semblable pourrait être adressée à l'article 55, deuxième alinéa, de cette même loi de réforme fiscale (122) qui dispose que "des comités professionnels... seront institués pour adapter les règles générales de normalisation comptable aux besoins et moyens des entreprises industrielles ou commerciales, compte tenu de la nature de leur activité et de leur dimension". Rien n'indique que la création de ces comités soit réservée à la loi ; un règlement ultérieur pourra aussi bien les supprimer sans habilitation législative (après avis conforme du Conseil Constitutionnel, art. 37, al. 2).

Le premier alinéa de l'article 55 prévoyait un délai pour l'application du plan comptable général. Désirant proroger ce délai fixé à 5 ans au maximum, le gouvernement a été amené à interroger le Conseil Constitutionnel sur la nature de cette disposition. Celui-ci lui a reconnu un caractère réglementaire : "...la disposition contenue à l'article 55 de la loi n° 59.1472 du 28 décembre 1955 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux a le caractère réglementaire en tant qu'elle prévoit que l'application progressive du plan comptable général sera réalisée dans un délai maximum de 5 ans à compter de la promulgation de la présente loi" (123).

Ce pouvoir du gouvernement de saisir le législateur, bénéficiant ainsi comme d'un droit de dispenser du respect de la Constitution, est considéré comme regrettable par certains auteurs. M. SFEZ par exemple estime que "la déclaration de M. DEBRE devant l'assemblée générale du Conseil d'Etat (R.F.S.P. 1959, p. 7), selon laquelle le gouvernement peut accepter, à l'occasion, une intervention parlementaire hors du domaine de la loi, apparaît totalement incohérente. Les compétences, en droit public, n'appartiennent pas aux organes qui en sont titulaires. Elles ne sont pas une propriété avec l'usus et l'abusus. Elles s'imposent de la façon la plus

---

- (122) : J.O. décembre 1959, p. 2460.

- (123) : Décision du 21 décembre 1964, A.J.D.A. 1964, p. 100, obs. de LAUBADERE. Prenant acte de cette décision, le gouvernement, par un décret du 28 décembre 1964 (J.O. 30 décembre 1964, p. 11 850), prorogea jusqu'au 31 décembre 1967 le délai d'application progressive du plan comptable dans les entreprises du secteur de l'industrie et du commerce.

stricte" (124).

Telle était cependant l'intention du constituant. Comme l'observe M. WALINE, l'emploi du verbe "pouvoir" et non "devoir" à l'article 41 de la Constitution, qui permet à l'exécutif d'opposer l'irrecevabilité, "...n'est pas le produit d'une inadvertance" (125). De la même façon, aux termes de l'article 61 (al. 2), le Président de la République ou le Premier Ministre "peuvent" déférer au Conseil Constitutionnel les lois ordinaires avant leur promulgation. Si le gouvernement dispose de diverses procédures pour maintenir l'intégrité de son domaine réservé, il n'a pas l'obligation de s'en servir. "Pour dire les choses clairement, le régime législatif tout à fait original de 1958 ne joue que si le gouvernement le veut bien". (LOUIS-LUCAS) (126). Le gouvernement pourra d'ailleurs toujours se ressaisir de la disposition en cause après avis conforme du Conseil Constitutionnel (127) qui, article par article, alinéa par alinéa, répartira chaque matière entre la loi et le règlement autonome.

Mais une telle pratique ne peut être que relativement exceptionnelle en matière fiscale car la précision de l'article 34 réduit le domaine du règlement autonome, d'autant que, comme nous l'avons vu, le juge n'a jamais cherché en cette matière à limiter l'intervention du législateur aux principales règles.

2° - Le domaine du règlement autonome en matière fiscale ne concerne que des dispositions secondaires ou annexes, telles que l'organisation des administrations fiscales.

Ainsi, s'agissant d'une taxe, le Conseil

- (124) : SFEZ, "Une survivance : le règlement d'administration publique", Etudes de Droit Public, CUJAS, 1964, p. 249 et s...
- (125) : Droit Administratif, SIREY, 1963, p. 6.
- (126) : "La loi", D. 1964, chr., p. 197.
- (127) : Voir C.E. 2 mai 1973, req. n° 84.924, D.F. 1974, n° 9, comm. 247, concl. SCHMELTZ. Dans cet arrêt le Conseil d'Etat, intervenant comme juge de cassation, a refusé de faire application du décret du 11 janvier 1965 (art. 1, al. 6) modifiant l'article 1952 du C.G.I. issu de dispositions législatives postérieures à 1958 (loi du 28 décembre 1959, art. 97), car le Conseil Constitutionnel n'avait pas été consulté.

Constitutionnel a jugé que les dispositions qui l'instituaient relevaient de la loi, "...à l'exception toutefois de celles de ces dispositions... qui, prévoyant que la matérialisation du paiement de la taxe est opérée par la délivrance d un certificat, ne mettent en cause aucune des règles que l'article 34 a placées dans le domaine de la loi et qui, dès lors, ressortissent à la compétence du pouvoir réglementaire" (128).

Saisi afin d'apprécier la nature juridique des dispositions de l'article 98 de la loi du 28 décembre 1959, portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux, le Conseil Constitutionnel a estimé que cet article, instituant des sections fiscales dans les tribunaux administratifs, sections composées de magistrats conseillers au tribunal administratif et présidées par le président ou le vice-président de ce tribunal, ne tendait ni à modifier les compétences attribuées par la loi en matière fiscale, ni à donner aux sections fiscales une composition de nature à leur conférer le caractère d'un nouvel ordre de juridiction, mais concernait l'organisation interne des tribunaux et relevait du règlement autonome (129).

De même lorsque le problème de la réorganisation des services extérieurs de la Direction Générale des Impots s'est posé, il est apparu nécessaire d'abroger quelques dispositions du Code Général des Impôts qui attribuaient l'exécution de certains travaux ou formalités à un fontionnaire ayant le grade d'inspecteur, parfois en résidence dans une circonscription donnée, et de modifier certaines règles de compétence. Cette réforme, dont l'objectif était d'assurer une plus grande souplesse à l'administration fiscale dans l'emploi de ses personnels quels que soient leur grade ou leur affectation, a pu être opérée par le gouvernement : décret n° 71.290 du 15 avril 1971 (130). Le Conseil Constitutionnel en effet a admis le caractère réglementaire de diverses dispositions fiscales résultant de lois votées après l'entrée en vigueur de la Constitution (131), dispositions déterminant le

---

- (128) : Décision du 23 février 1970 ; J.O. 1er mars 1970, p. 2117 ; D. 1970, p. 388, note LAVIGNE.

- (129) : Décision du 1er avril 1971, J.O. 4 avril 1971, p. 3244.

- (130) : J.O. 18 avril 1971, p. 3754 ; voir D.F. 1971, n° 16-17, comm. 614.

- (131) : Lois n° 63.254 du 15 mars 1963 (art. 25), n° 63.1316

grade, la résidence ou l'affectation des fonctionnaires de l'administration fiscale habilités à effectuer certaines opérations dans le respect, précise le Conseil, des règles relatives à l'assiette de l'impôt (132).

Ainsi on peut considérer plus généralement que relèvent du règlement toutes les questions d'ordre intérieur aux administrations fiscales. Le législateur peut cependant être compétent à un autre titre. L'ordonnance n° 59.2 du 2 janvier 1959, portant loi organique relative aux lois de finances, prévoit par exemple que les lois de finances seules peuvent imposer aux agents des services publics des responsabilités pécuniaires (art. 1, al. 2).

Le principe de légalité, authentique tradition constitutionnelle républicaine, interdit au pouvoir réglementaire la détermination des éléments essentiels de l'impôt proprement dit et de la taxe. En ces matières, comme nous allons le voir dans une 1ère Partie, le pouvoir réglementaire ne peut qu'assurer l'exécution, la mise en oeuvre de la loi fiscale.

Cependant, quelle que soit sa force, le principe de légalité de l'impôt n'a su faire obstacle à l'apparition, dès 1934, puis au développement des lois d'habilitation. Ainsi dans une 2ème Partie nous étudierons les extensions du pouvoir réglementaire.

---

du 27 décembre 1963 (art. 3, 11, 24 et 27), n° 64.278 du 23 décembre 1964 (art. 37, parag I, al. 1).

- (132) : Décision du 4 avril 1968, J.O. 14 avril 1968, p. 3855.

PREMIERE PARTIE

LA SUBORDINATION DU POUVOIR REGLEMENTAIRE A LA LOI FISCALE

Le pouvoir réglementaire peut toujours intervenir spontanément afin d'assurer la mise en oeuvre de la loi, en la complétant et la précisant. Il peut aussi intervenir sur l'invitation du législateur.

Dans tous les cas la règle de la subordination s'applique : le règlement ne doit en aucune façon aller à l'encontre de la volonté du législateur.

Cette règle cependant s'accomode d'un certain nombre d'assouplissements qui sont autant d'élargissements de la compétence du pouvoir réglementaire.

A cet égard il convient de distinguer entre les compétences des autorités centrales (Titre I) et les compétences des autorités locales (Titre II) que le législateur a toujours conçues de façon beaucoup plus large.

TITRE I

LES COMPÉTENCES REGLEMENTAIRES DES AUTORITÉS CENTRALES

Les autorités centrales assurent la mise en oeuvre de la loi fiscale par l'édiction de la réglementation indispensable (Chapitre 1).

Mais elles assurent également la codification des textes fiscaux. Cette manifestation du pouvoir réglementaire n'est pas sans poser des problèmes spécifiques au regard de la règle de la subordination (Chapitre 2).

CHAPITRE I

LA MISE EN OEUVRE DE LA LOI FISCALE

La primauté de la loi ne fait pas obstacle à l'intervention du pouvoir réglementaire afin d'assurer l'exécution des dispositions fiscales édictées par le législateur. Le principe de cette intervention, dont il conviendra de préciser les modalités, n'a jamais été remis en cause. Il n'y a pas de règles propres à la matière de l'impôt en ce domaine (Section 1).

C'est, en pratique, au niveau des circulaires que se révèle la particularité de la matière fiscale. Si, d'une façon générale, les circulaires, instructions, notes et autres documents ont pris aujourd'hui une importance certaine, dans le domaine fiscal on a pu parler d'un véritable "pouvoir réglementaire occulte", lequel présente de graves conséquences sur le plan de la protection des contribuables (Section 2).

Le règlement doit respecter la loi qu'il complète et précise. Il ne peut, sous prétexte d'en fixer les modalités de mise en oeuvre, modifier les règles établies par le législateur ou en altérer la portée. Cependant, ici encore, la spécificité de la matière fiscale, et notamment sa technicité entraîne le juge à être parfois très souple quant à l'appréciation de la subordination du pouvoir réglementaire (Section 3).

SECTION I : PRINCIPE ET MODALITES D'INTERVENTION DU POUVOIR REGLEMENTAIRE.

Il convient, avant de décrire les modalités d'intervention des autorités administratives, de mettre en évidence la nécessité et la légitimité d'une réglementation complémentaire destinée à préciser les mesures d'application de la loi fiscale.

I - NECESSITE ET LEGITIMITE DU REGLEMENT D'APPLICATION.

En toute matière le règlement complémentaire, destiné à assurer la mise en oeuvre de la loi, est nécessaire. Le grand nombre de textes législatifs qui demeurent lettres mortes faute de parution des décrets d'application en apporte la démonstration.

Dans ces conditions, la remise en cause par la Constitution de 1958 du règlement complémentaire dans les matières où le législateur est compétent pour fixer les règles, donc dans le domaine fiscal, était difficilement concevable.

A - L'INDISPENSABLE INTERVENTION DU REGLEMENT.

En mettant au point les modalités d'application de la loi l'autorité administrative éclaire la volonté du législateur. Le règlement fixe le sens des prescriptions législatives et en définit la portée. Il précise les règles qui apparaissent ambigues. Un tel travail est indispensable et, précisément, c'est sous l'empire de ces nécessités pratiques que le pouvoir réglementaire, bien que proscrit par les révolutionnaires en 1789, est réapparu et s'est développé.

Dans le domaine de l'impôt il est évident que l'application au niveau individuel de la loi nécessite une réglementation détaillée et précise. Or la procédure législative ne se prête guère à la mise au point des dispositions

minutieuses que requiert la complexité de la matière fiscale. Le législateur est souvent peu explicite. Le défaut d'intervention d'un règlement complémentaire provoque alors des difficultés d'application considérables et des problèmes d'interprétation délicats se posent au niveau contentieux.

Il en est ainsi notamment lorsque des dispositions nouvelles viennent "percuter" des règles établies, sans les supprimer mais en s'y surajoutant. Cette hypothèse est fréquente en matière de procédure et la loi du 27 décembre 1963, portant unification ou harmonisation des prodédures, délais et pénalités en matière fiscale, en offre un excellent exemple. Cette loi a modifié le système des délais ouverts aux contribuables pour protester contre leur imposition. A côté du délai normal un délai spécial a été prévu en ces termes : "Dans le cas où le contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de redressement de la part de l'administration, il dispose d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations" (art. 4, parag. III). Un décret précisant cette disposition eût été le bienvenu. Certes, le recours aux travaux préparatoires éclaire la volonté du législateur. Cette disposition de la loi de 1963 est d'origine parlementaire. La Commission des finances considérant que les délais prévus par le gouvernement étaient insuffisants avait voulu les allonger. Un amendement, proposé par M. SANSON, donnait aux contribuables un délai de réclamation égal, c'est-à-dire avec le même point de départ et la même durée, à celui dont dispose l'administration pour exercer son droit de répétition. Mais, l'application de cette formule apparaissant difficile, une autre solution fut adoptée : le délai général est allongé et cette idée d'égalité entre le contribuable et l'administration est limitée au cas où le contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de redressement. L'intention du législateur est donc sans équivoque : en cas "d'agression" de l'administration fiscale le contribuable doit disposer d'un délai nouveau pour se défendre et contester. Mais en pratique une série de questions se posent : quand ce délai spécial se déclanche-t-il ? Quel est son point de départ et sa durée ? Quelles impositions concerne-t-il ? Comment le combiner avec le délai général antérieur ? Dans quelles conditions un contribuable peut-il s'en réclamer ?... Tous ces problèmes ont été négligés par le légis-

lateur. Aussi, lorsque le Conseil d'Etat eut à statuer sur un litige mettant en cause cette disposition de la loi de 1963, ce fut à une délicate interprétation et à un véritable travail de déchiffrage que dut se livrer le Commissaire du gouvernement MANDELKERN (1). Dans de telles hypothèses le règlement complémentaire est nécessaire pour préciser la loi. Cet exemple concernant la loi du 27 décembre 1963 est d'autant plus intéressant que sur d'autres points le législateur a été très précis : l'article 7 (parag. IV) prévoit par exemple le nombre de copies sur papier libre devant accompagner les requêtes contre les décisions des directeurs départementaux.

En fait le législateur est parfaitement conscient de la nécessité du règlement complémentaire. Le plus souvent il s'en tient aux principales règles et confie au gouvernement le soin d'en établir les modalités d'application. L'autorité réglementaire, qui dispose de tous les documents et renseignements indispensables ainsi que des fonctionnaires très compétents du ministère des finances, est beaucoup plus armée que le Parlement pour résoudre tous les problèmes de mise en oeuvre d'une nouvelle disposition fiscale. Ainsi, d'un simple point de vue quantitatif, la réglementation est très importante, au moins autant que la législation. Les annexes réglementaires du Code Général des Impôts (édition de 1973) occupent 899 pages et la partie législative 671.

On comprend dès lors qu'il était difficile d'admettre que le pouvoir réglementaire d'application en matière fiscale était exclu dans le cadre de la Constitution de 1958.

B - LA LEGITIMITE DE L'INTERVENTION DU REGLEMENT COMPLEMENTAIRE.

En 1958 la doctrine s'est interrogée sur le point de savoir si la "diminution en surface" de la compétence du Parlement ne devait pas être en quelque sorte compensée

---

- (1) : C.E. 5 octobre 1973, req. n° 83.169, concl. MANDELKERN, D.F. 1974, n° 12, comm. 348.

par l'exclusivité de sa compétence dans le domaine où il fixe les règles. Une telle solution excluait le pouvoir réglementaire d'application, au moins lorsqu'il est exercé spontanément, en matière fiscale. M. WALINE posait ainsi le problème dans la 8ème édition de son Traité de Droit Administratif : "...Il semble cependant que le pouvoir du gouvernement de préciser spontanément les dispositions d'application des lois ne soit pas exclu par la Constitution de 1958, car l'article 34 lui-même précise qu'en certaines matières la loi ne détermine seule que les principes fondamentaux. Ceci laisse donc au gouvernement le soin de préciser, dans le respect du texte légal naturellement, les applications de ces principes... le pouvoir réglementaire subsite pour préciser les modalités d'application des lois. La question est un peu plus discutable pour les autres matières réservées au législateur par le reste de l'article 34..." (n° 196) (2).

Cependant la plupart des auteurs se prononcèrent pour le maintien des solutions traditionnelles, en soulignant notamment les inconvénients pratiques d'une compétence exclusive du législateur dans certaines matières. "Le travail législatif réduit en surface, écrit M. MORANGE, se trouverait aggravé en profondeur et l'ordre du jour de nos assemblées parlementaires risquerait fort d'être demain plus encombré qu'hier..." (3). De même, dès 1959, M. de SOTO montrait l'impossibilité pour le Parlement de descendre dans tous les détails d'une réglementation complexe et citait précisément à titre d'exemple la matière fiscale (4).

En toute hypothèse, comme l'observe M. DOUENCE (5), la pratique a immédiatement tranché sans hésitation : les ordonnances prises en vertu de l'article 92 ont presque toutes prévu des décrets d'application, quelles que soient les dispositions en cause parmi lesquelles d'ailleurs

---

- (2) : Cité par DOUENCE, "Recherches sur le pouvoir réglementaire de l'administration", L.G.D.J. 1968, p. 173.

- (3) : MORANGE, "La hiérarchie des textes dans la Constitution du 4 octobre 1958", D. 1959, chr. p. 21.

- (4) : De SOTO, "La loi et le règlement dans la Constitution du 4 octobre 1958", R.D.P. 1959, p. 243.

- (5) : Précité, p. 166.

se trouvaient des dispositions fiscales (6), et les lois votées par le Parlement dès son entrée en fonction ont confirmé cette orientation.

Le Conseil Constitutionnel et le Conseil d'Etat ont consacré cette solution (7). La mise en oeuvre des "principes fondamentaux" relève du règlement autonome et l'application des "règles" du pouvoir réglementaire subordonné (8). L'autorité administrative dispose d'une compétence réglementaire résiduelle pour le groupe de matières où le législateur fixe les règles.

Le règlement d'application peut donc intervenir dans le domaine de l'impôt. "Le gouvernement, écrivent M.M. TROTABAS et COTTERET, peut prendre des règlements pour assurer l'exécution des lois fixant les règles d'assiette, de liquidation et de recouvrement des impôts... Naturellement, ces règlements d'application ne doivent pas se substituer à la loi pour fixer ces règles : l'article 34 respecte l'hypothèse classique du règlement subordonné à la loi" (9). Le Conseil Constitutionnel, dans une décision en date du 13 novembre 1970, a reconnu expressément cette possibilité au gouvernement : "...considérant, d'une part, que si l'article 34 de la Constitution réservé à la loi le soin de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impo-

---

- (6) : Voir infra, 2ème Partie, Chap. 3, Sect. 1.

- (7) : Voir par exemple : Cons. Const. 27 novembre 1959 (à propos du décret du 7 janvier 1959 relatif au prix des baux à ferme), D. 1960, p. 533 note HAMON ; C.E. 13 juillet 1962, Conseil National de l'Ordre des Médecins, R.D.P. 1962, p. 739 concl. BRAIBANT.

- (8) : En fait le Conseil Constitutionnel dans ses décisions ne fait plus la différence entre le pouvoir réglementaire autonome et le pouvoir réglementaire d'application. Voir : VINCENT, "De l'inutilité de l'article 34 de la Constitution", A.J.D.A. 1965 p. 564 ; COHEN, "La jurisprudence du Conseil Constitutionnel relative au domaine de la loi d'après l'article 34 de la Constitution", R.D.P. 1963, p. 745 ; MESNARD, "Dix années de jurisprudence du Conseil Constitutionnel", A.J.D.A. 1970, p. 259.

- (9) : TROTABAS et COTTERET, Droit Fiscal, DALLOZ 1973, n° 59.

sitions de toute nature, il appartient au pouvoir réglementaire d'édicter les mesures d'application qui sont nécessaires à la mise en oeuvre de ces règles ..." (10). De même le Conseil d'Etat, saisi d'une demande en annulation d'un décret du 27 février 1961 pris pour l'application de l'article 35 du Code des Douanes, a rejeté la requête en des termes dépourvus d'ambiguité : "...Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les auteurs du décret attaqué se sont bornés à préciser les règles d'assiette ci-dessus rappelées, telles qu'elles ont été fixées par le législateur, sans en modifier le caractère ni étendre la portée ; que dès lors, la Fédération requérante n'est pas fondée à soutenir que les auteurs dudit décret auraient empiété sur le domaine réservé à la loi par l'article 34 de la Constitution..." (11).

Si, depuis 1958, l'article 34 habilite le législateur à descendre dans le détail de la technique fiscale, cette plénitude de compétence ne fait pas obstacle à l'intervention du pouvoir réglementaire afin de fixer, dans le cadre des règles posées par la loi, les mesures qui concourent à l'application de ces règles. Mais, s'agissant donc d'une matière qui relève "dans son ensemble", selon la formule de M. VEDEL, du législateur, le pouvoir réglementaire ne dispose que d'un domaine résiduel et variable : celui des mesures d'application que le législateur a négligé d'arrêter lui-même (12).

Ainsi l'étendue du pouvoir réglementaire dépend de la précision de la loi. Le législateur peut ou non profiter de la plénitude de compétence qui lui a été reconnue : celle-ci est intégrale mais non exclusive. En réalité, la quasi-totalité des lois fiscales intervenues depuis 1958 confient au gouvernement le soin de préciser leurs modalités d'application. Cette pratique est conforme à la volonté du constituant, qui a réduit le nombre et la durée des sessions du

---

- (10) : J.O. 22 novembre 1970, p. 10 736. Le Conseil Constitutionnel, saisi sur la base de l'article 37, al. 2, par le Premier Ministre, avait à apprécier la nature juridique des dispositions de l'article 66, parag. II, de la loi d'orientation foncière n° 67.1253 du 30 décembre 1967.

- (11) : C.E. 12 mars 1965, Fédération des Chambres syndicales des Négociants importateurs de la métallurgie, Rec. 165.

- (12) : VEDEL, Droit Administratif, THEMIS, 5ème éd. 1973, p. 43.

Parlement, et à l'esprit général de la Constitution actuelle.

II - MODALITES D'INTERVENTION DU POUVOIR REGLEMENTAIRE.

Les dispositions constitutionnelles confiant au Président de la République ou au Premier Ministre le soin d'assurer l'exécution des lois ont toujours été interprétées comme autorisant le gouvernement à édicter, de sa propre initiative, les mesures nécessaires à l'application d'un texte législatif. "...En tant que ces mesures ne sont que la mise en oeuvre des prescriptions mêmes de la loi, elles rentrent au premier chef dans la puissance exécutive, et par conséquent, le Président a le pouvoir de les édicter spontanément..." (CARRE de MALBERG) (13). Le Conseil d'Etat considère d'ailleurs que la circonstance qu'un décret qui vise un texte de loi ait été pris sans que ce texte ait expressément prévu un règlement d'application n'est pas de nature à entacher ce décret d'illégalité (14).

Cette compétence étant fondée sur la constitution, le législateur ne saurait s'y opposer. En fait l'intervention du règlement complémentaire est fréquemment prévue par le législateur, il s'agit même d'une clause de style dans toutes les lois importantes, qui peut en même temps lui assigner une forme précise ou bien un délai.

Il faut noter à ce niveau l'importance des dispositions adoptées par voie d'arrêtés ministériels. L'explication réside, de même que pour les circulaires auxquelles nous consacrerons une étude particulière, dans le caractère très technique des problèmes fiscaux.

- (13) : Théorie Générale de l'Etat, 1920, n° 215.
- (14) : Voir par exemple : C.E. 2 février 1957, JOCKEL, Rec. 82.

A - FORMES DU REGLEMENT D'APPLICATION.

Règlement d'administration publique, décret en Conseil d'Etat, décret simple, arrêté ministériel constituent les quatre formes d'intervention du règlement complémentaire, auxquelles correspondent respectivement les quatre annexes réglementaires du Code Général des Impôts (15).

Le législateur peut renvoyer à des règlements d'administration publique, "règlements spécifiques d'application des lois liés à l'invitation du législateur" (LACHAUME) (16).

Ainsi la loi n° 54.404 du 10 avril 1954, portant réforme fiscale, confie au gouvernement le soin de déterminer, par des règlements d'administration publique, les modalités d'application de certaines de ses dispositions (Titre VI, art. 42). Il en est de même de la loi n° 59.1472 du 28 décembre 1959 portant réforme fiscale et divers aménagements fiscaux (art. 55) (17) ou bien de la loi n° 64.1247 du 16 décembre 1964 instituant le bail à la construction (art. 31, concernant des dispositions à caractère fiscal) (18). On pourrait ainsi multiplier les exemples.

Les règlements d'administration publique sont soumis à une procédure particulière et notamment à l'avis du Conseil d'Etat délibérant en assemblée générale, sous réserve de la possibilité pour le vice-président de ne pas porter à l'ordre du jour de cette assemblée certains des projets (19).

- (15) : Sur le plan quantitatif notons que, dans l'édition 1973 du Code Général des Impôts, l'annexe I (R.A.P.) occupe 207 pages, l'annexe II (décrets en Conseil d'Etat) 131, l'annexe III (décrets simples) 245, et l'annexe IV (arrêtés ministériels) 198.
- (16) : "La hiérarchie des actes administratifs exécutoires en droit public", L.G.D.J. 1966, p. 216.
- (17) : Décret n° 62.470 du 13 avril 1962.
- (18) : Décret n° 64.1323 du 23 décembre 1964.
- (19) : Décret n° 63.766 du 30 juillet 1963, art. 21.

Le règlement d'application intervient parfois en la forme du décret en Conseil d'Etat que peut également requérir le législateur (20) : loi précitée du 28 décembre 1959 (art. 106) ; loi n° 63.254 du 15 mars 1963 portant réforme de l'enregistrement, du timbre et de la fiscalité immobilière (art. 60) ; loi n° 63.1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale (art. 58) ; loi n° 66.10 du 6 janvier 1966 portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires et diverses dispositions d'ordre financier (art. 53, parag. I) ; loi n° 73.1128 du 21 décembre 1973, loi de finances rectificative pour 1973 (art. 1, parag. III). La loi de finances pour 1975 (21) (art. 8, parag. II) institue un régime de déduction pour les dépenses de chauffage se traduisant par des économies d'énergie et renvoie à un décret en Conseil d'Etat pour la détermination des types de travaux ou d'achats admis en déduction (22)... Ici encore les exemples sont très nombreux. Cette procédure, qui requiert la consultation préalable de la section des finances, lie dans une certaine mesure l'exécutif. La règle en effet selon laquelle le texte final doit être conforme soit à celui qui a été soumis au Conseil d'Etat soit à celui qui a été adopté par lui, mise au point d'abord pour les seuls règlements d'administration publique, a été étendue à tous les décrets pris après consultation obligatoire du Conseil d'Etat (23).

- (20) : Notons que l'autorité réglementaire est dispensée du respect de la règle du parallélisme des formes lorsqu'elle intervient sur invitation et dans la forme prévue par le législateur. Le Conseil d'Etat a ainsi considéré que le décret du 13 février 1958, pris sur la base de l'article unique, parag. II, G, de la loi du 13 décembre 1957, précisant les modalités d'application du versement de 2 % sur leurs réserves imposé aux sociétés, a pu légalement modifier les dispositions d'un décret du 18 mars 1957, relatif à un prélèvement analogue opéré en 1957, bien qu'il s'agisse d'un décret en Conseil d'Etat (C.E. 19 novembre 1958, Association Nationale des S.A.R.L., Rec. 564).

- (21) : Loi n° 74.1129 du 30 décembre 1974, J.O. 31 décembre, p. 13.243.

- (22) : Décret n° 75.52 du 29 janvier 1975, J.O. 30 janvier, p. 1334.

- (23) : Voir de LAUBADERE, Traité de Droit Administratif, t. 1 (1973), n° 103.

Le décret simple et l'arrêté ministériel constituent également deux formes importantes d'intervention des mesures réglementaires. La loi de finances pour 1974 (24) (art. 22), par exemple, établit un impôt forfaitaire de 1 000 F sur les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés et renvoie à un décret pour la mise au point des "conditions d'application" de cette disposition. Mais le souvernement peut aussi intervenir spontanément par décret alors que l'arrêté ministériel exige, lui, une habilitation législative ou réglementaire.

A l'origine le législateur seul pouvait autoriser un ministre à régler une question trop technique ou trop mouvante pour être fixée par décret. Mais le juge administratif, bien conscient que la formule de l'arrêté ministériel répondait aux exigences d'une réglementation précisément de plus en plus détaillée, valida le principe de la subdélégation des décrets aux arrêtés.

Un décret peut donc aujourd'hui renvoyer a un arrêté à la condition toutefois de définir "avec une suffisante précision", selon la formule du Conseil d'Etat, les principes à mettre en oeuvre (25). En réalité, l'appréciation faite par la Haute Assemblée du degré de précision nécessaire à la légalité de la délégation est parfois très libérale. Le Conseil d'Etat a ainsi estimé que, la loi du 30 juin 1956 qui renvoie au décret institutif de la taxe différentielle sur les véhicules à moteur la fixation des cas d'exonération ayant laissé à l'exécutif la plus large liberté pour fixer ces cas, le décret du 3 septembre 1956 pouvait légalement renvoyer à un arrêté ministériel le soin de fixer la liste des véhicules spéciaux. On peut se demander si cette jurisprudence n'est pas explicable par le souci du Conseil d'Etat d'alléger la procédure puisque, de toute façon, si les décrets étaient plus détaillés ils seraient mis au point par les ministres intéressés.

- (24) : Loi n° 73.1150 du 27 décembre 1973.

- (25) : Voir par exemple : C.E. 15 mars 1961, Société des Etablissements OMER DECUJIS, A.J.D.A. 1961 p. 700 ; C.E. 2 novembre 1962, GERAUD, Rec. 587 ; C.E. 5 octobre 1963, Syndicat chrétien des établissements pénitentiaires, R.D.P. 1964 p. 501 ; C.E. 28 février 1964, Fédération de l'éducation nationale, Rec. 150 ; C.E. 13 juillet 1968, MOREAU, Rec. 441.

Le recours à la formule de l'arrêté ministériel est aujourd'hui fréquent dans le domaine fiscal (26) ; il est vrai que la pratique n'est pas récente : l'article 67 du Code des Taxes sur le chiffre d'affaires du 27 janvier 1944 confiait au ministre des finances le soin de déterminer par arrêté les modalités d'application du code.

Lorsque l'arrêté intervient directement sur l'invitation du législateur, ses relations avec la loi sont identiques à celles qui existent entre la loi et le décret. Lorsque c'est un décret, lui-même pris pour fixer les modalités d'application d'une loi, qui renvoie à un arrêté, la compétence du ministre est déterminée à la fois par la loi et le décret.

Le gouvernement, par décret, ne peut accorder au ministre des compétences plus étendues que celles qu'il a lui-même reçues du législateur : dans l'arrêt SIEURS BLANDIN et BUCHER du 4 octobre 1967 (Rec. 348) le Conseil d'Etat a considéré comme nul un arrêté instituant une taxe, pris en application d'un décret, dès lors qu'une telle autorisation ne figurait pas dans le texte de loi.

L'arrêté ministériel doit se borner à appliquer les textes supérieurs. Ainsi est illégal l'arrêté par lequel le ministre des finances fixe un délai à peine de forclusion pour le dépôt de demandes de remboursement alors que le texte, sur l'invitation duquel il intervient, le charge uniquement de déterminer les marchés et les conditions dans lesquelles des exportations donnent lieu à un remboursement forfaitaire des charges fiscales et sociales supportées par l'entreprise (27). A l'inverse, la Haute Assemblée admet la légalité d'un arrêté ministériel conforme aux prescriptions de la norme supérieure (28).

- (26) : Voir par ex. l'article 16 de la loi n° 69.1161 du 24 décembre 1969, loi de finances pour 1970, prévoyant l'extension de la liste des produits ouvrant droit à déduction.

- (27) : C.E. 15 juillet 1964, Société BRANDCHAFT Frères, Rec. 401 ; A.J.D.A. 1964 p. 554.

- (28) : Jurisprudence constante : C.E. 14 novembre 1957, Société Diffusion du Son, Rec. 895 : le décret du 30 avril 1955, pris en application de la loi du 2 avril 1955 et portant réforme de l'impôt sur les spectacles, a pu légalement instituer une taxe annuelle forfaitaire sur les appareils automatiques pour l'audition des disques. L'arrêté du 14 juin 1955, s'étant borné à appliquer les dispositions dudit décret, est légal. C.E.

Il est fréquent en outre que la loi qui renvoie au règlement pour la détermination de ses modalités d'application impose à l'autorité administrative la consultation préalable de certaines instances. Ainsi l'article 8 de la loi du 10 avril 1954 portant réforme fiscale dispose que "des décrets, pris en Conseil des ministres, après avis du Commissariat Général au Plan de modernisation et d'équipement, déterminent les modalités d'application des dispositions qui précèdent". De même l'article 39 de l'ordonnance du 30 décembre 1958 confiait au gouvernement le soin de préciser le régime des déductions de la taxe sur la valeur ajoutée en ces termes : "Des décrets pris après avis du Commissariat Général au Plan de modernisation et d'équipement déterminent les modalités d'application du présent paragraphe et fixent les exclusions et restrictions qui peuvent être apportées aux déductions prévues par ces dispositions". Le législateur organise souvent la participation, selon cette procédure, des organisations professionnelles. La loi du 6 janvier 1966 (art. 4, parag. III), par exemple, prévoyait que les caractéristiques qui rendraient les agriculteurs redevables de la T.V.A. seraient précisées par décret en Conseil d'Etat, après avis des organisations professionnelles de producteurs intéressées. Les caractéristiques des activités non commerciales passibles de cette taxe devaient également être définies par décret en Conseil d'Etat après avis des professions intéressées. De même, la loi du 21 décembre 1970 (art. 9, parag. II), loi de finances pour 1971, chargeait le gouvernement de préciser, "par décrets pris après avis des organisations professionnelles", les modalités de détermination du bénéfice réel agricole en adaptant, pour tenir compte des particularités de la production agricole, les règles applicables aux entreprises industrielles et commerciales (29).

---

21 novembre 1969, Sieur CHALUMEAU, Rec. 525 : légalité d'un arrêté ministériel (art. 24 quinquiès Ann. IV du C.G.I.) dont les dispositions constituent une simple modalité d'application d'un décret (art. 69 Ann. III du C.G.I.).

- (29) : Dans deux arrêts du 8 février 1974 (req. n° 85.809 et 85. 789, D.F. 1974, n° 49, comm. 1510) et du 9 octobre 1974 (req. n° 85.808, 85.818, 85.943 et 86.056, D.F. 1975, n° 5, comm. 142), le Conseil d'Etat a estimé que le décret pris en application de cette disposition (décret n° 71.964 du 7 décembre 1971) n'avait pas à être contresigné par le ministre de l'agriculture et que le gouvernement n'était pas tenu de consulter le Conseil d'Etat ni les organisations spécialisées dans la représentation des intérêts des différentes productions

Ces instances, ces organisations professionnelles, se voient ainsi associées,à titre consultatif, à l'élaboration de la réglementation fiscale. Il ne faut pas confondre cette hypothèse avec celle où la loi attribue des compétences réglementaires propres à une instance non gouvernementale (30). Ainsi en est-il de la commission départementale des impôts et des taxes sur le chiffre d'affaires (31) qui, à côté des attributions qu'elle exerce à propos d'un litige entre l'administration et un contribuable et qui se situent sur un plan individuel, exerce des attributions sur un plan collectif et réglementaire.

Celles-ci concernent en premier lieu la détermination des bénéfices agricoles forfaitaires : la commission départementale fixe d'une part, les natures de culture

---

agricoles ; seul l'avis des organisations nationales professionnelles devait être recueilli.

- (30) : Ces attributions de compétence tendent aujourd'hui à se développer et notamment au profit d'organismes techniques ou professionnels. Le Conseil d'Etat considère que l'autorité bénéficiaire détient alors une compétence exclusive : "...le gouvernement ne peut exercer les pouvoirs généraux qui lui sont ainsi reconnus en la matière qu'à la condition qu'une disposition législative spéciale postérieure n'ait pas habilité une autre autorité à régler en tout ou en partie..." la matière en cause (C.E. 25 octobre 1957, DUVAL ; R.D.P. 1958, p. 512, note WALINE). Bien entendu il faut une habilitation législative, ou réglementaire, sinon les décisions seraient annulées par le juge administratif : C.E. 3 novembre 1961, Association des Instituts spécialisés de l'Ouest et Ecole Technique SAINT-JOSEPH ; A.J.D.A 1961, p. 603, chr. GALABERT et GENTOT (la loi du 3 juillet 1925, instituant la taxe d'apprentissage, a prévu que des comités départementaux de l'enseignement technique, devenus depuis la loi du 16 juillet 1971 comités départementaux de la formation professionnelle de la promotion sociale et de l'emploi, pourraient, sur leur demande, accorder aux redevables de la taxe d'apprentissage des exonérations totales ou partielles à raison de subventions versées par eux à des établissements d'enseignement technique. Les décisions prises sont susceptibles d'appel devant la Commission permanente du Conseil Supérieur de l'enseignement technique. Ce sont des juridictions. Mais, intervenant en dehors de toute saisine, ces instances établirent des règles définissant les conditions d'octroi des exonérations. Le Conseil d'Etat a considéré qu'il s'agissait de décisions administratives et les a annulées car elles ne reposaient sur aucune habilitation législative ou réglementaire).

- (31) : Art. 1651 et 1651 bis du C.G.I. et art. 347 et 348 de l'Annexe III.

ou d'exploitation qui doivent faire l'objet d'une évaluation spéciale et, d'autre part, les catégories d'exploitation de polyculture ainsi que le bénéfice moyen à l'hectare correspondant à chaque nature de culture ou de catégorie d'exploitation. La commission départementale est également chargée d'arrêter les tarifs des évaluations foncières des propriétés non bâties, lorsque ces tarifs n'ont pu être fixés par le service des contributions directes, d'accord avec les commissions communales des impôts directs. Dans l'exercice de ces deux catégories d'attribution la commission départementale prend des décisions (32) et participe à l'exercice du pouvoir réglementaire (33). Ces décisions sont susceptibles d'appel devant l'une des commissions centrales permanentes des impôts directs qui prennent également des décisions réglementaires (34). La commission centrale compétente en matière de bénéfice agricole (35) fixe les éléments à retenir pour le calcul du bénéfice agricole forfaitaire, lorsque ces éléments n'ont pas été fixés par la commission départementale ou lorsque les présidents des fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles ont fait appel de la décision de cette commission. La commission centrale compétente en matière d'évaluations foncières (36) statue sur les appels dirigés soit

---

- (32) : Sauf dans le cas prévu à l'art. 1413-II, al. 2, du C.G.I. : lors de la révision des évaluations foncières que peut solliciter le maire en cas de dépréciation importante et générale des propriétés de la commune, la commission départementale est appelée à émettre, sur la demande formulée par le maire, un avis préalable à celui de la commission centrale des impôts directs.

- (33) : Les appels qui sont possibles devant l'une des commissions centrales des impôts directs sont organisés de façon stricte par le Code Général des Impôts et n'existent pas dans le silence des textes. Mais le recours pour excès de pouvoir contre les décisions de la commission départementale est admis par le juge administratif : C.E. 26 avril 1951, Sieur X..., Rec. 690 ; C.E. 19 juin 1953, de TALLANDIER, Rec. 300 (Le Conseil d'Etat a admis que la décision par laquelle la commission départementale fixe les éléments de calcul des bénéfices agricoles forfaitaires peut être déférée par les contribuables intéressés au juge de l'excès de pouvoir). Le recours pour excès de pouvoir n'est pas possible contre les avis de la commission (jurisprudence classique) : C.E. 25 avril 1955, Sieur CHENEVEZ, Rec. 212 ; A.J.D.A. 1955, p. 416, note DRAGO.

- (34) : Voir Jur. Clas. Fiscal, vol. 9, fasc. 1431.

- (35) : Art. 1652 du C.G.I.

- (36) : Art. 1652 bis du C.G.I.

par le maire de la commune ou le directeur des services fiscaux contre les tarifs des évaluations foncières des propriétés non bâties arrêtés par la commission départementale, soit par des propriétaires contre les tarifs afférents à une nature de culture ou de propriété. Les décisions de ces commissions centrales sont des actes administratifs réglementaires (37) et peuvent donc, en tant que tels, faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir devant le juge administratif (38). Les contribuables peuvent également soulever l'exception d'illégalité devant le juge de l'impôt à l'occasion d'une réclamation dirigée contre les actes individuels d'imposition. En ce qui concerne la commission centrale compétente en matière de bénéfice agricole, l'article 1652, paragraphe IV, du Code Général des Impôts dispose que le recours pour excès de pouvoir doit être porté devant le Conseil d'Etat. Le recours contre les décisions de l'autre commission centrale doit être porté devant le tribunal administratif dans le ressort duquel se trouve le siège de la commission départementale qui a été appelée à se prononcer en premier lieu sur les évaluations foncières (39).

Les contribuables qui sont représentés aussi bien à la commission départementale qu'aux commissions centrales participent ainsi directement à l'exercice du pouvoir réglementaire (40).

Il n'en reste pas moins que, contrairement à ce qui se passe en d'autres domaines, le pouvoir réglemen-

---

- (37) : Malgrè le terme d'"appel" utilisé par le législateur pour définir leurs compétences, ces instances sont des organes administratifs.

- (38) : Voir par exemple : C.E. 19 juin 1953 (2 arrêts), Fédération des exploitants agricoles du Vaucluse et Fédération des Syndicats d'exploitants agricoles de l'Ardèche, Rec. 300.

- (39) : C.E. 29 novembre 1963, Commune de Gordes ; R.S.F. 1965, p. 93, note LALUMIERE.

- (40) : Cette participation est cependant moins effective au niveau des commissions centrales : voir Jur. Clas. Fiscal, vol. 9, fasc. 1431. La Commission permanente du tarif des patentes, où les contribuables sont également représentés, n'a pas, à la différence des commissions centrales des impôts directs, un pouvoir de décision. Elle a seulement un rôle consultatif ; mais les propositions d'assimilitation qu'elle fait au ministre des finances ont la portée d'un avis contraignant.

taire en matière fiscale, s'agissant des impôts d'Etat, demeure largement centralisé et tend même vers une centralisation croissante. Cette caractéristique ne se retrouve pas au niveau de l'application individuelle de la loi ou du règlement fiscal, où une importante déconcentration a été mise en oeuvre au profit des directeurs départementaux des services fiscaux.

Le ministre de l'économie et des finances ne pourrait déléguer aux directeurs des services fiscaux les pouvoirs qu'il tient de la loi. Le Conseil d'Etat a jugé illégale la délégation donnée aux directeurs départementaux en matière de fixation des dates de dépôt des relevés de chiffre d'affaires : "...considérant qu'en égard aux termes de l'article 296 du Code Général des Impôts, le ministre a pu légalement fixer ainsi au 25 de chaque mois, pour les opérations du mois précédent, la date limite à laquelle les relevés de chiffres d'affaires doivent être remis ou déposés mais qu'il n'a pu légalement déléguer aux directeurs intéressés le pouvoir de fixer une autre date" (41).

Alors que d'une manière générale le pouvoir réglementaire propre des préfets s'est accru, l'évolution

---

- (41) : C.E. 18 décembre 1970, Société Technique des Appareils Centrifuges Industriels, Rec. 779 ; D.F. 1972, n° 10, comm. 342, concl. SCHMELTZ : la loi a donné un pouvoir au ministre des finances qui en a usé personnellement, mais en permettant aux directeurs intéressés d'adopter une réglementation différente il a procédé à une subdélégation illégale (jurisprudence constante). Mais la Haute Assemblée admet cette délégation si elle apparaît déjà prévue dans les termes de la loi : "...considérant qu'aux termes de l'article 5 de la loi du 2 août 1960 tendant à limiter l'extension des locaux à usage de bureaux et à usage industriel dans la région parisienne, le montant de la redevance instituée par ladite loi est "arrêté par décision du ministre de la construction ou de son délégué" ; que le gouvernement tenait de cette disposition le droit de déterminer les autorités auxquelles serait délégué le pouvoir de fixer le montant de la redevance..." Le décret du 6 août 1962 n'est pas illégal, déléguant à un certain nombre de préfets de la région parisienne le pouvoir "de prendre au lieu et place du ministre de la construction toutes décisions prévues par la loi du 2 août 1960 et ses textes d'application", et les autorisant même à subdéléguer aux directeurs départementaux de la construction ces pouvoirs. Dans cette hypothèse c'est la loi elle-même qui a saisi les préfets et les directeurs par l'intermédiaire du ministre (C.E. 30 avril 1971, req. n° 72.279, D.F. 1972, n° 13, comm. 1185, concl. SCHMELTZ).

dans le domaine fiscal semble s'être plutôt faite dans le sens inverse. Ainsi, en matière de tarif des patentes, les pouvoirs du préfet ont été transférés au ministre. En effet sous le régime de la loi du 15 juillet 1880 (art. 4) la décision d'assimilation était prise par arrêté spécial du préfet. Mais cet arrêté devait être pris après avis du maire de la commune où se trouvait l'établissement qui avait motivé la procédure d'assimilation et la loi ne prévoyait pas qu'il était pris pour l'ensemble du département. Ceci donnait à penser qu'il n'avait pas un caractère réglementaire. Le Conseil d'Etat a néanmoins jugé qu'il était applicable à toutes les communes du département, sans qu'il soit nécessaire de consulter à nouveau le maire de chacune des communes où l'arrêté pouvait trouver son application, et qu'il constituait un acte administratif réglementaire (42). Depuis le décret n° 55.468 du 30 avril 1955 (art. 1452, a, du C.G.I.) la décision d'assimilation est prononcée par arrêté du ministre de l'économie et des finances, sur proposition de la Commission permanente du tarif des patentes. Le Conseil d'Etat considère que cet arrêté, comme autrefois l'arrêté spécial pris par le préfet, présente un caractère réglementaire (43).

- (42) : C.E. 24 juillet 1907, DISLEAU, Rec. 710 ; C.E. 1er août 1910, DISLEAU, Rec. 676.

- (43) : C.E. 21 mars 1969, Société HAUSER ; A.J.D.A. 1969 p. 498, note LAMARQUE et p. 622, note DRAGO. Le caractère réglementaire s'explique par la généralité rationne personnae sur laquelle s'est fondé le Conseil d'Etat : "...les arrêtés d'assimilation applicables à tous les contribuables exerçant la même profession, ont un caractère réglementaire", et qui découle elle-même de la généralité ratione loci prévue par le code (art. 1450 et 1452, a) : les arrêtés sont pris pour l'ensemble des départements. On se trouve ici en présence d'une situation comparable à celle des produits "omis" au tarif des droits de douane. Le directeur général des Douanes peut le compléter par des décisions d'assimilation (celles par lesquelles sont assimilés aux objets les plus analogues des articles omis dans le tarif ; art. 28-2 du Code des Douanes) ou par des décisions de classement (qui fixent la position dans le tarif des marchandises susceptibles d'être classées dans plusieurs positions tarifaires ; art. 28-3), Ces décisions sont considérées comme des actes réglementaires : C.E. 26 avril 1954, VALLEYS et LIEBERMANN, S. 1954, III, 109, note DRAGO ; Cass. Com. 9 juin 1960, Etablissements L'HERBIER, A.J.D.A. 1960, p. 297, obs. DRAGO.

Mais outre la forme en laquelle le règlement d'application doit intervenir, le législateur peut également assigner un délai à cette intervention.

B - DELAIS D'INTERVENTION DE LA REGLEMENTATION COMPLEMENTAIRE.

La jurisprudence ne considère pas les délais fixés par la loi comme impératifs ; le gouvernement n'est donc pas juridiquement tenu de les respecter (44). Cette solution répond certainement à des exigences de bonne administration : en effet, si le délai fixé par le législateur était impératif et limitatif, le mécanisme de l'intervention du gouvernement serait moins souple puisqu'il ne pourrait plus modifier une réglementation déjà prise ni répartir entre une série de textes successifs les mesures à prendre (45).

Mais lorsqu'un règlement d'application prévu par la loi est indispensable à l'exécution de cette loi, l'administration ne peut, sans excès de pouvoir, s'abstenir de prendre ce règlement (46).

Le pouvoir exécutif reste, en dernière analyse, obligé d'intervenir dans un "délai raisonnable", selon la formule du Conseil d'Etat (47). Le fait pour l'adminis-

---

- (44) : Quelle que soit la forme en laquelle doit être pris le règlement d'application : règlement d'administration publique (C.E. 7 avril 1933, Caisse régionale du Crédit Agricole du Sud-Ouest, Rec. 437 ; C.E. 31 mars 1950, Société mutualiste des professions libérales, Rec. 212), décret ou arrêté (C.E. 7 novembre 1952, Houillères du Bassin du Nord et du Pas de Calais, Rec. 501).

- (45) : Ce qu'il peut grâce à la jurisprudence actuelle légalement faire : C.E. 30 mars 1960, Comptoir Agricole et Commercial, Rec. 237.

- (46) : C.E. 23 novembre 1949, GAULARD, Rec. 497 ; C.E. 13 juillet 1951, Union des anciens militaires titulaires d'emplois réservés à la S.N.C.F., Rec. 403 ; C.E. 3 décembre 1954, Ass. Générale des retraités des P.T.T., Rec. 643 ; C.E. 23 octobre 1959, DOUBLET, R.D.P. 1959 p. 1235 concl. BERNARD, D. 1960 p. 191 note LAVROFF ; C.E. 24 janvier 1962, Radio Filtrex, Rec. 54 ; C.E. 13 juillet 1962, KEVERS PASCALIS, D. 1963 p. 606, note AUBY... Voir Jur. Clas. Adm., fasc. 105 et 106 ; AUBY, "L'obligation gouvernementale d'assurer l'exécution des lois", J.C.P. 1953, 1, 1080.

- (47) : Dans certains arrêts le Conseil d'Etat a considéré ce

tration de se refuser à prendre dans un tel délai un texte complémentaire expressément prévu et indispensable à l'application de la loi peut être constitutif de faute et de nature à engager la responsabilité de l'Etat. C'est ce qu'a jugé le Conseil d'Etat en 1964 dans l'arrêt Dame Veuve RENARD (48), mais il a été plus explicite encore dans un arrêt de 1967, Société "Les Ardoisières d'Angers", en disposant que "l'abstention du ministre doit être regardée comme une faute". Les entreprises à statut, et notamment les mines et carrières soumises au statut du mineur, ne bénéficiaient pas de l'exonération du versement forfaitaire de 5 % et des cotisations de sécurité sociale prévue par les textes en vigueur pour les sommes versées par les entreprises à leur personnel au titre de la participation collective à l'accroissement de la productivité (49). Le législateur prit conscience qu'il y avait là une injustice, d'autant plus flagrante que depuis longtemps ces entreprises accordaient des primes de production semblables aux primes de productivité et notamment en vertu de l'article 16, bis, du décret du 14 juin 1946 relatif au statut du personnel des entreprises minières. Une loi accorda donc à ces entreprises les mêmes avantages, dans des conditions à fixer par décret, pour les sommes ainsi versées pendant la période du 1er mai 1955 au 31 décembre 1958. Le décret d'application n'étant pas intervenu, la Société "Les Ardoisières d'Angers" qui avait versé de telles primes en 1955, 1956 et 1957 demanda une indemnité égale au montant des exonérations dont elle s'estimait indûment privée au ministre de l'industrie. Devant son silence elle saisit le juge administratif qui reconnut la responsabilité de l'administration pour ne pas avoir pris le

---

délai comme étant d'un an environ : C.E. 9 juin 1967, Demoiselle RUBEN, A.J.D.A. 1967, p. 608, note V.S. ; C.E. 21 mars 1969, Société HAUSER, A.J.D.A. 1969, p. 622, note DRAGO.

- (48) : C.E. 27 novembre 1964, Dame Veuve RENARD, Rec. 590 ; R.D.P. 1965, p. 716, concl. GALMOT ; D. 1965 p. 632, note AUBY. Cette jurisprudence résulte de la transposition aux mesures réglementaires de la jurisprudence classique dégagée à propos du refus de prendre des mesures d'application individuelle de la loi : C.E. 6 juillet 1934, Société VAN OUTRYVE et autres, Rec. 787 ; C.E. 24 juillet 1936, Syndicat de défense des grands vins de la Cote d'Or, Rec. 861.

- (49) : Loi du 14 août 1954, article unique, 3° ; loi du 2 avril 1955 habilitant le gouvernement à réaliser l'intéressement des travailleurs, décret-loi du 2 mai 1955 et décret d'application du 17 septembre 1955.

décret prévu par la loi (50).

Mais en pratique, en s'abstenant de prendre les textes d'application, le gouvernement peut aisément retarder la mise en oeuvre d'une loi jusqu'au moment qu'il estimera opportun.

Le pouvoir réglementaire garde en effet la faculté d'intervenir à tout moment. L'expiration du délai qui a pu être fixé par le législateur (51) ne le dépouille pas de sa compétence, contrairement à ce qui se passe en matière de décret-loi : le Conseil d'Etat par exemple a constaté l'illégalité d'un décret-loi du 6 avril 1950, exonérant des taxes sur le chiffre d'affaires les coopératives agricoles, pris en vertu de la loi d'habilitation du 31 décembre 1941 qui avait fixé un délai s'étendant jusqu'au 31 janvier 1942 (52). Pour les règlements d'application les délais prévus ne sont qu'indicatifs (53).

Les exemples sont nombreux de lois fiscales dont la mise en oeuvre fut retardée de plusieurs années. Ainsi l'article 29 de l'ordonnance n° 58.1372 du 29 décembre

---

- (50) : C.E. 10 mars 1967, Société "Les Ardoisières d'Angers", Rec. 116 ; A.J.D.A. 1967, p. 399, chr. MASSOT et DEWOST (confirmant le jugement du Tribunal Administratif de Nantes du 25 juin 1953, Rec. 735).

- (51) : Par exemple : loi n° 73.1128 du 21 décembre 1973, loi de finance rectificative pour 1973, art. 10, parag. VII : "Les modalités d'application du présent article seront fixées par le décret prévu au paragraphe I ci-dessus qui devra intervenir avant le 30 juin 1974". Lorsque le législateur fixe un délai courant "à dater de la promulgation de la loi", il faut entendre par là que le point de départ est la date de la signature de la loi par le Chef de l'Etat. La promulgation est l'acte par lequel le Chef de l'Etat atteste l'existence de la loi et donne l'ordre aux autorités publiques d'observer et de faire observer cette loi. (C.E. 8 février 1974, Commune de Montory, D.A. 1974, n° 81).

- (52) : C.E. 9 mai 1960, Coopérative des patrons pêcheurs de Concarneau, Rec. 302.

- (53) : La loi n° 66.509 du 12 juillet 1966 par exemple, prévoyant l'affiliation obligatoire des personnes exerçant des professions non salariées à un régime d'assurance maladie avec possibilité de déduction des cotisations versées à ce titre, renvoyait à des décrets d'application qui devaient intervenir avant le 1er janvier 1967. Ceux-ci en fait ne furent publiés que le 31 décembre 1968. Cependant même dans l'hypothèse du

1958 (54) prévoyait l'exonération de la taxe locale additionnelle aux taxes sur le chiffre d'affaires au profit des associations et précisait qu'un décret en Conseil d'Etat fixerait les conditions de cette exonération. Il faudra attendre 1966 pour que ce décret intervienne (55). La taxe sur les corps gras alimentaires, instituée en 1962 (56), n'a pu être mise en recouvrement les années suivantes faute de parution du décret d'application qui ne fut mis au point qu'en 1967 (57).

Le législateur peut renouveler son invitation : la publication du décret d'application n'étant pas intervenue, les dispositions de l'ordonnance du 4 février 1959 concernant la publicité des impositions (58) demeurèrent inapplicables jusqu'à ce que de nouveau le législateur se ressaisisse du problème (loi de finances pour 1972, art. 4) et fixe une date limite : le 1er juillet 1972.

Lorsque les règlements complémentaires sont indispensables, le juge administratif, comme le juge judiciaire (59), considère que l'application de la loi est retardée jusqu'à la publication de ces textes. Ainsi une société assujettie au versement forfaitaire sur les salaires dû pour les années 1960 à 1963, à raison de sommes qu'elle avait considérées comme non imposables, soutenait que la procédure d'imposition n'avait pas été régulière par le motif que l'administration ne lui avait pas notifié, comme il est prévu à l'article 24 de la loi du 27 décembre 1963, les redressements

---

règlement d'application le pouvoir réglementaire ne pourrait s'exercer une fois le délai expiré si le législateur l'a interdit expressément ou si l'existence du délai constituait une garantie pour les administrés. Voir AUBY : "La compétence ratione temporis", R.D.P. 1953, p. 1.

- (54) : Art. 1575, 36°, du C.G.I.

- (55) : Décret n° 66.737 du 30 septembre 1966.

- (56) : Loi n° 62.1529 du 22 décembre 1962, loi de finances pour 1963, art. 8, parag. IV, al. 2.

- (57) : Décret n° 67.23 du 4 janvier 1967. La taxe n'a pas été perçue malgré l'évaluation de son rendement dans les lois de finances successives.

- (58) : Ordonnance n° 59.246, art. 9 (art. 243 du C.G.I.).

- (59) : Voir G. DRUESNE : "La jurisprudence constitutionnelle des tribunaux judiciaires sous la Vème République", R.D.P. 1974, p. 169.

qu'elle se proposait d'apporter à ses déclarations pour l'assiette du versement forfaitaire au titre des années précédentes. Le Conseil d'Etat a jugé que la disposition législative invoquée n'était entrée en vigueur que le 1er avril 1964, date de publication du décret prévu à l'article 56 de la loi de 1963. Estimant que les formes de la notification de redressement rattachée à la procédure d'imposition étaient régies par les textes en vigueur lors du fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire en l'espèce le 31 décembre des années 1960 à 1963, la Haute Assemblée en conlut que l'article 24 de la loi du 27 décembre 1963 n'était pas applicable aux impositions contestées (60).

De même, les taxes forestières perçues pour le Fonds Forestier National ont été considérées comme inapplicables aux importations de produits forestiers effectuées de 1956 à 1959 faute pour le gouvernement d'avoir pris l'arrêté prévu par l'article 24 du décret du 30 avril 1955 (61).

En fait, la publication tardive des textes d'application n'est pas particulière à la matière fiscale. Ce n'est pas non plus une pratique récente et, dans le passé, les exemples ne manquent pas de lois inappliquées du seul fait que l'autorité réglementaire avait négligé, ou refusé, d'élaborer les décrets complémentaires. La loi du 16 juin 1948, par exemple, instituant une taxe sur les "oisifs", n'a jamais été mise en vigueur, le gouvernement s'étant refusé à édicter la réglementation indispensable. M. BONNEFOUS, ministre d'Etat chargé de la réforme administrative en 1953, avait déjà souligné l'importance de ce problème : "...la pratique de ces dernières années a crée une nouvelle catégorie juridique : les textes inappliqués. Des lois restent lettre morte parce que les gouvernements ne prévoient pas les décrets nécessaires à leur mise

---

- (60) : C.E. 3 novembre 1972, req. n° 81 581 et 81 582, D.F. 1973, n° 16, comm. 621. Voir également : C.E. 8 février 1958, req. n° 35.212, D.F. 1958, n° 27 bis, p. 11, concl. MERIC. Dans cet arrêt le Conseil d'Etat décida que les dispositions du décret du 9 décembre 1948 (art. 39, parag. I), de valeur législative, instituant la présomption de distribution ne pouvaient être appliquées aux exercices clos avant l'entrée en vigueur du décret du 2 août 1950 car celui-ci, qui devait déterminer les modalités d'évaluation des sommes imposables au titre des revenus distribués, "conditionnait l'assiette de l'impôt".

- (61) : C.E. 23 novembre 1964, WEIMERS-KIRCH, Rec. 575.

en vigueur ..." (62).

Les parlementaires s'insurgent fréquemment contre cette prérogative dont jouit l'exécutif par l'intermédiaire de ses compétences réglementaires, ainsi M. PLEVEN lors de la discussion de l'article 77 de la loi de réforme fiscale de décembre 1959 : "...aucun délai n'est prévu pour les décrets d'application ; est-ce que cela signifie que pendant six mois nous attendrons que les décrets en Conseil d'Etat soient pris pour que cette loi soit appliquée ?" (63). Périodiquement des débats animés ont lieu au Parlement sur ce problème. Au Sénat, au cours de la séance du 13 juin 1972, M. POUDONSON, après avoir constaté que 163 décrets et 16 arrêtés qui auraient dû être pris pour l'application des lois promulguées entre 1968 et 1972 n'avaient pas encore été publiés, proposa la création d'une délégation permanente pour contrôler cette situation et tenter d'y remédier, notamment en publiant les lois restées lettre morte. Lors du débat, M. BAUDOUIN de Hauteclocque cita par exemple la loi n° 70.1298 du 31 décembre 1970, relative au bail rural à long terme, dont un article dispose que "la première transmission à titre gratuit d'un bien donné à bail... est exonérée des droits de mutation à concurrence des trois quarts de la valeur de ce bien, durant le bail et ses renouvellements successifs". Non seulement le décret n'est pas intervenu mais encore le ministre des finances, par circulaire, a réduit la portée de cet avantage fiscal en en refusant l'application lorsque le titulaire du bail, s'agissant d'une mutation par suite d'un décés, est en même temps un des héritiers (64). L'inaction du gouvernement fut encore déplorée

---

- (62) : "La Réforme Administrative", P.U.F. 1958, p. 26.

- (63) : J.O. déb. A.N. 20 octobre 1959.

- (64) : Cette circulaire, qui allait clairement à l'encontre de la volonté du législateur puisqu'un amendement gouvernemental en ce sens avait été rejeté, fut annulée par le Conseil d'Etat car "...aucun texte législatif ne confère au ministre de l'économie et des finances le pouvoir d'édicter des règles générales relatives à l'assiette des impositions". La Haute Assemblée estima qu'il résultait bien de la loi et des travaux préparatoires que le législateur avait au contraire entendu conférer le bénéfice de cette exonération à tous les cas de transmission à titre gratuit et quel que soit le bénéficiaire de celle-ci : C.E. 18 mai 1973, Sieur GEOFFROY ; D.A., 1973, n° 206.

à propos de la loi n° 69.1168 du 26 décembre 1969 portant simplifications fiscales. Selon l'article 3, le taux de la taxe de publicité foncière qui est normalement de 13,80 % devait être ramené par décret à 4,80 % pour les acquisitions susceptibles d'améliorer la rentabilité des exploitations agricoles. M. BAUDOUIN de Hauteclocque regretta que ce décret ne fût point encore intervenu (65).

Le retard des textes d'application des lois, qui peut aboutir à faire échec à la volonté du législateur (66), constitue certainement aujourd'hui l'un des problèmes majeurs du fonctionnement des institutions. M. DEBBASH estime que plus du quart du travail législatif "est ainsi relégué aux oubliettes" (67). Les parlementaires et la doctrine se sont émus de cette situation (68) et de nombreuses solutions ont été proposées (69). Au Sénat, depuis 1972, les présidents des commissions intéressées rendent compte de la carence du gouvernement aux parlementaires et donnent une publicité à l'affaire, ce qui peut constituer un moyen de pression efficace?

Certes, il arrive que le législateur accorde expressément compétence à l'exécutif pour fixer la date d'entrée en vigueur d'une loi ou de certaines de ses dispositions. Cela est très fréquent en matière fiscale. On peut citer la loi de finances du 23 décembre 1960 (70), la loi du 15 mars 1963 portant réforme de l'enregistrement, du

---

- (65) : J.O. déb. Sénat, 14 juin 1972, p. 904. Voir également : question écrite de M. BOUDET, J.O. déb. A.N. 14 février 1970, p. 350 ; question orale de M. IHUEL, J.O. déb. A.N. 22 octobre 1971, p. 4 800 ; question écrite de M. DENVERS, J.O. déb. A.N. 15 juillet 1972, p. 3 952.

- (66) : Notons qu'un texte législatif, ou réglementaire, ne tombe pas en désuétude pour non usage, même très long.

- (67) : "Pitié pour les lois", Le Monde 5 novembre 1974.

- (68) : Voir par exemple : WALINE, "La mise en veilleuse des lois par l'inertie du pouvoir réglementaire", R.D.P. 1968 p. 1 079 ; GUIBAL, "Le retard des textes d'application des lois", R.D.P. 1974, p. 1 039.

- (69) : Propositions de loi constitutionnelle de M. PONIATOWSKI du 13 juin 1972 (n° 2 413) et de M. GERBET du 2 mai 1973 (n° 243) ; proposition de résolution de M.M. CHANDERNAGOR et LAGORCE du 9 mai 1973 (n° 279) ; proposition de loi de M.M. ABELIN, BEGAULT et ROSSI du 10 mai 1973 (n° 318).

- (70) : Loi n° 60.1384 ; art. 4 (concernant la taxe sur les transports de marchandises).

timbre et de la fiscalité immobilière (71), la loi du 12 juillet 1965 portant réforme de l'imposition des entreprises et des revenus des valeurs mobilières (72), la loi du 6 janvier 1966 portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires (73), les lois de finances du 24 décembre 1969 (74), du 21 décembre 1970 (75) et du 27 décembre 1973 (76)... Cette compétence peut d'ailleurs être précisée à l'intérieur de certaines limites : la loi de finances rectificative du 21 juillet 1960 habilite l'exécutif à fixer une date de mise en vigueur de certaines de ses dispositions mais cette date doit obligatoirement être antérieure à celle que le législateur a lui-même prévue (1er octobre) (77) ; la loi du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale fixe également une date limite (1er avril 1964) (78) ; la loi du 12 juillet 1965 (précitée, art. 49) dispose que l'ensemble de ses dispositions devront s'appliquer au plus tard aux exercices ouverts postérieurement au 31 décembre 1965 (79) ; la loi du 6 janvier 1966 (précitée, art. 50) est plus restrictive puisqu'elle ne permet que le report et à une date fixée par le législateur lui-même (1er janvier 1968)...

- (71) : loi n° 63.254 ; art. 28, 30 à 32, 34 à 39, 56 et 60.
- (72) : loi n° 65.566 ; art. 13, 14, 16 et 17.
- (73) : loi n° 66.10 ; art. 20, 10° (régime unifié de forfait B.I.C. et T.V.A.).
- (74) : loi n° 69.1161 ; art. 16 (extension de la liste des produits ouvrant droit à déduction).
- (75) : loi n° 70.1199 ; art. 20 (assujettissement de certaines opérations à la T.V.A.).
- (76) : loi n° 73.1150 ; art. 15, parag. V.
- (77) : loi n° 60.706 ; art. 5 (augmentation du tarif de la taxe de circulation sur les viandes).
- (78) : loi n° 63.1316 ; art. 56.
- (79) : Le Conseil d'Etat en a déduit que le décret n° 65.723 du 27 août 1965, qui prévoit que les dispositions de l'article 26 de cette loi sont applicables pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1er décembre 1965, était parfaitement légal : C.E. 21 février 1973, req. n° 85084 ; D.F. 1973, n° 38, comm. 1236, concl. MEHL.

Il ne faut pas confondre ces hypothèses avec celles où l'exécutif n'a pas à intervenir, soit que ce soit la loi elle-même qui ait prévu son application différée (80) soit qu'il résulte des débats parlementaires qu'une loi est sans portée fiscale immédiate (81).

Lorsque le législateur a prévu qu'une loi devait s'appliquer immédiatement l'autorité réglementaire ne peut aller à l'encontre de sa volonté : le Conseil d'Etat a ainsi censuré un décret qui reportait à un exercice ultérieur la mise en vigueur de mesures d'allègement fiscal prévues par la loi et applicables immédiatement (82). De la même façon, le juge veille au respect de la volonté du législateur si celui-ci a entendu faire entièrement dépendre de la publication des décrets l'application de la loi qui n'entre alors en vigueur dans sa totalité qu'à compter de ce moment.

Mais si le législateur, tout en ayant prévu une réglementation complémentaire, n'a pas manifesté cette volonté et si les textes d'application ne sont pas indispensables, le juge peut décider de l'application immédiate de la loi (83).

Les nouvelles dispositions favorables aux contribuables contenues dans la loi du 2 avril 1955 ont été

- (80) : Voir par exemple l'article 104 de la loi du 28 décembre 1959 portant réforme fiscale qui fixe la date d'entrée en vigueur de certaines dispositions au 15 septembre 1960 ; C.E. 30 juin 1960, Société française du Ferodo, Rec. 439.

- (81) : Ainsi la loi du 31 juillet 1950 comportait des dispositions sur l'amortissement des capitaux investis dans les parts d'H.L.M. (art. 28) qui ne sont devenues applicables qu'après l'entrée en vigueur de la loi du 25 juillet 1953 : C.E. 7 décembre 1960, Société minière des T..., req. n° 36 858, Rec. 961.

- (82) : C.E. 7 novembre 1960, Compagnie minière de ..., req. n° 37 529, Rec. 609 : cas du décret du 2 septembre 1954 pris pour l'application de la loi du 7 février 1953 (art. 43) concernant les provisions pour reconstitution de gisements d'hydrocarbure. Le décret reportait à 1953 la possibilité de créer les provisions autorisées par la loi alors que celle-ci avait prévu que les provisions étaient susceptibles d'être constituées pour la première fois par prélèvements sur les bénéfices des exercices clos en 1952.

- (83) : Ce qui semble prouver que l'obligation d'assurer l'exécution des lois repose moins sur l'ordre du législateur que sur la fonction constitutionnelle du pouvoir exécutif.

ainsi considérées comme suffisamment précises pour être immédiatement applicables, même aux procédures de vérification en cours à la date de la promulgation de la loi (84).

Le juge peut d'ailleurs à cette occasion faire une discrimination entre les diverses dispositions d'un même texte et déterminer celles qui sont applicables ab initio. Le Conseil d'Etat a jugé par exemple que les dispositions de l'alinéa 2 de l'article 1649 sexiès du Code Général des Impôts (loi n° 4 823 du 6 janvier 1948, art. 46), aux termes duquel les agents des administrations fiscales ont le pouvoir d'assurer le contrôle et l'assiette de l'ensemble des impôts ou taxes dus par le contribuable qu'ils vérifient, étaient immédiatement applicables. La circonstance que l'alinéa 1 du même article dispose qu'un décret réorganisera le contrôle fiscal, en vue d'assurer l'unité ou la simultanéité des vérifications de la situation fiscale d'un contribuable, est sans effet à cet égard (85).

Le Conseil d'Etat est parfois très large quant à l'appréciation de l'indépendance suffisante des diverses dispositions d'une même loi pour l'application immédiate de certaines d'entre elles seulement. La solution qu'il a retenue dans un arrêt du 6 novembre 1974 concernant la loi du 12 juillet 1966 en témoigne. Cette loi a prévu l'affiliation obligatoire des personnes exerçant certaines professions non salariées à un régime d'assurance maladie dont les prestations sont couvertes par des cotisations de base. Au plan fiscal l'article 40 dispose que ces cotisations sont admises dans les charges déductibles pour la détermination des bénéfices nets professionnels soumis à l'impôt sur le revenu ou, lorsqu'elles

---

- (84) : C.E. 25 octobre 1963, Ministre des Finances c/ Comptoir Agricole du pays bas normand, Rec. 862. Les contribuables en cours de vérification à cette date devaient, à peine de nullité de la procédure d'imposition, être avertis de la faculté qui leur était offerte de se faire assister par un conseil de leur choix. Mais cette disposition n'était pas applicable à un litige concernant des taxes relatives aux années 1951 à 1954, dont la procédure de vérification s'était achevée le 15 octobre 1954, c'est-à-dire avant la promulgation de la loi : C.E. 13 juillet 1963, Sieur LE BRUN, Rec. 441 ; D.F. 1966, n° 25 bis, concl. MARTIN, p. 19. Sur l'application immédiate de lois, voir également : C.E. 14 avril 1970, req. n° 78 614, D.F. 1970, n° 49, comm. 1 403, concl. DELMAS MARSALET ; C.E. 4 novembre 1969, req. n° 75 741 et 76 082, D.F. 1970, n° 16, comm. 441, concl. DELMAS MARSALET.

- (85) : C.E. 10 février 1965, Sieur C..., req. n° 53.365, Rec. 892.

n'entrent pas en compte pour l'évaluation des revenus professionnels, dans les charges déductibles pour la détermination du revenu global servant de base à cet impôt. Or, du fait du retard dans la publication des textes d'application, la mise en place administrative du nouveau régime d'assurance maladie obligatoire n'est intervenue que le 1er janvier 1969. Le Conseil d'Etat a jugé que l'entrée en vigueur des dispositions fiscales n'était pas subordonnée à l'entrée en vigueur de ce nouveau régime et qu'elle était immédiate. Il a admis en conséquence la déductibilité de cotisations couvrant les mêmes risques que le régime institué par la loi de 1966 et versées en 1967 et 1968 mais en vertu de contrats souscrits volontairement par les bénéficiaires (86).

Dans certains cas le Conseil d'Etat décide de l'application immédiate d'une loi fiscale alors que cette solution n'apparaissait pas a priori évidente. Il eut ainsi à connaître d'une affaire où il s'agissait de savoir si les dispositions de l'article 3 de la loi du 19 décembre 1963, concernant les plus-values sur terrains à bâtir, étaient immédiatement applicables et avant même la publication du décret d'application indispensable. Cet article permettait l'assimilation dans certaines hypothèses d'un terrain construit à un terrain à bâtir et renvoyait à un décret pour la définition des conditions d'assimilation. Le législateur avait bien prévu que ces mesures seraient applicables aux plus-values afférentes aux cessions réalisées depuis le 15 septembre 1963 (art. 3, parag. V) mais le décret nécessaire à leur mise en oeuvre n'est intervenu que le 29 janvier 1964. Néanmoins la Haute Assemblée, contrairement aux conclusions du commissaire du gouvernement qui avait opté pour le respect strict des principes juridiques (87), jugea que ces dispositions s'appliquaient à une cession

---

- (86) : C.E. 6 novembre 1974, req. n° 91 021, D.F. 1974, n° 52, comm. 1 607, concl. LATOURNERIE.

- (87) : Les textes applicables en matière d'assiette d'impôt sur le revenu sont ceux qui sont en vigueur au 31 décembre de l'année d'imposition. Certes ce décret était entré en vigueur à l'époque de l'établissement de l'imposition litigieuse puisque, si la plus-value imposable entre dans les revenus assujettis au titre de l'année 1963, c'est seulement en 1964, et après le mois de janvier que se trouve liquidée l'imposition.

intervenue en décembre 1963, donnant ainsi une portée retroactive au décret (88).

Dans une autre affaire le Conseil d'Etat s'est prononcé pour l'application immédiate d'une loi en se servant d'une réglementation complémentaire antérieure. L'article 36 de la loi du 31 juillet 1962 dispose que "les entreprises qui revendent en l'état, en gros ou en détail, des produits achetés à d'autres entreprises établies hors de France ou assujetties en France à la T.V.A. sont elles-mêmes soumises à cette taxe lorsqu'il existe des liens de dépendance entre les entreprises considérées..." Les conditions de la dépendance devaient être définies par un décret en Conseil d'Etat. Ce même article abrogeait une disposition législative antérieure (art. 263, I, 4°, du C.G.I.) qui assujettissait également à la T.V.A. les reventes de produits fabriqués hors de France s'il existait des liens de dépendance, lesquels avaient été définis, sur l'invitation du législateur, par un règlement d'administration publique du 26 juin 1954. La loi de 1962 a donc maintenu cette règle et l'a étendue puisqu'elle s'applique désormais même si l'entreprise située hors de France n'a pas elle-même fabriqué les produits. Le Conseil d'Etat a considéré que les dispositions de la loi de 1962 étaient entrées immédiatement en vigueur, bien que le décret en Conseil d'Etat qui avait été prévu ne soit intervenu que le 11 mars 1964, les conditions de la dépendance, sans la définition desquelles l'application de la taxe n'était pas possible, étant demeurées celles qu'avait déterminées le règlement d'administration publique du 26 juin 1954 (89).

Cette jurisprudence semble témoigner du souci du juge administratif de pallier aux conséquences des lenteurs du pouvoir réglementaire. Cependant, dans le domaine de l'impôt, les dispositions applicables doivent être très précises et, les lois fiscales étant peu explicites, les règlements complémentaires sont le plus souvent indispensables. Le Conseil d'Etat ne peut donc, dans bien des cas, que refuser l'application immédiate de la loi.

- (88) : C.E. 19 octobre 1973, req. n° 80 965 ; D.F. 1973, n° 49, comm. 1683 ; D.F. 1974, n° 19 et 20, comm. 567, concl. SCHMELTZ.

- (89) : C.E. 12 mars 1971, Société SCHERING-FRANCE, Rec. 212.

Mais l'imprécision des lois a également pour corollaire l'inflation des textes élaborés par les fonctionnaires des administrations fiscales.

SECTION 2 : LE POUVOIR REGLEMENTAIRE OCCULTE DES ADMINISTRATIONS FISCALES.

Les circulaires, instructions de service, notes et autres documents d'ordre intérieur ont un caractère pédagogique puisque leur objet est d'expliquer aux agents de l'administration le sens qu'il convient de donner aux textes qu'ils ont pour mission d'appliquer (90). Leur rôle est donc essentiel et leur utilité ne saurait être remise en cause.

Mais le problème provient du fait que ces documents permettent parfois à l'autorité administrative de modifier la portée des textes. Les révolutionnaires étaient bien conscients de ce danger lorsqu'ils interdirent aux tribunaux d'interpréter la loi (91). L'administration, au lieu de se borner, comme elle en a le droit, à donner des directives pour l'application des mesures législatives et réglementaires, impose des interprétations inexactes ou bien modifie les dispositions en vigueur. Comme le souligna le commissaire du gouvernement TRICOT, "la circulaire est un pavillon qui peut recouvrir toutes sortes de marchandises : ordres du jour, conseils, recommandations, directives d'organisation et de fonctionnement, règles de droit..." (92).

Le contenu d'une circulaire peut être très aisément et rapidement modifié, précisé et adapté à tout moment à des circonstances changeantes. Ceci explique la tendance générale aujourd'hui des administrations à promouvoir la circulaire dans la hiérarchie des actes administratifs.

- (90) : Voir CHARLIER : "Circulaires, instructions de service et autre prétendues mesures d'ordre intérieur administratives", J.C.P. 1954, I, 1169. L'auteur évoque, à propos de ces documents, une "pédagogie administrative".

- (91) : De même voir l'article 247 de la loi du 27 avril 1816 sur les contributions indirectes : "Aucunes instructions, soit du ministre, soit du directeur général de la régie des impôts indirects, soit d'aucun des préposés, ne pourront, sous quelque prétexte que ce soit, annuler, étendre, modifier ou forcer le vrai sens des dispositions de la présente loi".

- (92) : Concl. sous C.E. 29 janvier 1954, Notre Dame du Kreisker, Rec. 64.

Mais l'abus en matière fiscale en a souvent été dénoncé, d'autant qu'il en résulte des conséquences graves sur le plan de la protection des contribuables (93).

I - L'IMPORTANCE DES CIRCULAIRES FISCALES.

Le caractère très technique de la matière fiscale, l'imprécision assez fréquente des lois en ce domaine et l'utilisation de l'impôt à des fins conjoncturelles sont autant de facteurs qui contribuent à laisser une place très importante aux instructions et aux notes de la Direction Générale des Impôts (94). M. BOUYSSOU, qui estime que la fiscalité immobilière se distingue à cet égard, cite par exemple la loi du 29 juin 1971. Cette loi, relative à l'imposition des plus-values de construction, fut votée après de brefs débats parlementaires et ne comprenait que deux articles. Aussi fut-elle précisée par un décret du 30 mars 1972 et surtout par une série d'instructions qui contenaient en réalité l'essentiel des dispositions applicables : l'une de ces instructions, en date du 31 juillet 1972 et relative à l'article 1 de la loi, était au moins une centaine de fois plus long que ledit article (95).

Certes ces documents sont parfois purement interprétatifs. Le Conseil d'Etat se refuse alors à leur reconnaître un caractère réglementaire et déclare le recours pour excès de pouvoir irrecevable : "...considérant qu'en se prononçant, par une lettre en date du 26 avril 1956 adressée

---

- (93) : Voir LASRY : "Le Conseil d'Etat, juge de l'impôt", Et. et Doc. du Cons. d'Etat, 1955, n° 9, p. 64 ; TOURDIAS : "Les circulaires fiscales", J.C.P., E.N., 1961, n° 1620.

- (94) : Le terme d'"instruction" est généralement réservé aux directives qui présentent une certaine permanence, celui de "note" s'appliquant aux directives ayant un caractère temporaire.

- (95) : Voir : C.E. 11 mai 1973, req. n° 82.367, D.F. 1973, n° 45-46, comm. 1576, note BOUYSSOU.

au ministre de la Défense Nationale, sur l'imposition à la surtaxe progressive de certaines indemnités, le secrétaire d'Etat au budget s'est borné à donner une interprétation de la loi fiscale ; qu'ainsi ladite lettre et la note n° 690/S.B.O., en tant qu'elle a fait part de cette interprétation aux ordonnateurs et leur a donné des instructions concernant les déclarations à faire aux services des contributions directes, ne présentent pas un caractère réglementaire..." (96). Suivant une jurisprudence constante en effet les mesures qui n'introduisent aucun élément nouveau dans l'ordonnancement juridique n'ont pas un caractère réglementaire (97) : il en est ainsi, par exemple, de recommandations qui ne sont données aux agents du fisc "qu'à titre de règles pratiques" (98) ou bien de dispositions qui "se bornent à faire connaître aux intéressés les formalités à accomplir pour s'acquitter de l'impôt" (99).

Mais bien souvent les circulaires modifient les textes applicables ou ajoutent à la réglementation en vigueur.

Les circulaires accordant des exonérations ou atténuations de la charge fiscale ainsi que des tolérances

---

- (96) : C.E. 18 mars 1960, Union syndicale C.G.T.-F.O. des personnels français en Allemagne, Rec. 300.

- (97) : Voir par exemple : C.E. 17 octobre 1973, S.A. BENARD et HONNORAT, D.F. 1974, n° 21, comm. 650, concl. MANDELKERN (Le décret en Conseil d'Etat du 31 décembre 1958 avait créé une rubrique nouvelle au tarif des patentes, ajoutant à côté des "marchands parfumeurs en gros"les "marchands de produits de parfumerie et d'accessoires de toilette en gros" dont l'imposition était plus faible. Mais le décret n'expliquait pas la différence entre ces deux rubriques. Cette explication fut donnée par une note administrative du 28 mai 1958 aux termes de laquelle l'ancienne rubrique doit être regardée comme une rubrique "noble" et réservée aux fabricants de parfums de grande marque assurant eux-mêmes les circuits de distribution de gros de leurs produits. Le Conseil d'Etat a considéré que cette note, qui reprenait notamment l'avis de la Commission Permanente du Tarif des Patentes, était purement interprétative). Voir également : C.E. 7 février 1958, Fédération Française des Cinés Clubs, A.J.D.A. 1958 p. 116 ; C.E. 11 mars 1970, req. n° 75047, D.F. 1971, n° 19, comm. 692, concl. SCHMELTZ (à propos d'une circulaire du 21 mars 1956 relative aux cessions d'actions ou parts de sociétés immobilières).

- (98) : C.E. 24 mars 1972, req. n° 76159, D.F. 1973, n° 12, comm. 645, concl. MEHL (circulaire du ministre des finances en date du 11 mai 1950 relative à l'application de l'article 93-3 du C.G.I. et notamment aux méthodes de calcul des plus-values de cession de charge ou d'office).

- (99) : C.E. 29 avril 1970, HAUTIERE, Rec. 901 (circulaire du

diverses sont notamment une pratique très courante.

A - CIRCULAIRES ET AUTRES DOCUMENTS A CARACTERE REGLEMENTAIRE.

Tous les éléments essentiels qui concourent à l'établissement de l'impôt peuvent être concernés : il s'agira par exemple du régime fiscal applicable, de la détermination de la matière imposable ou des méthodes d'évaluation...

C'est une pratique ancienne : déjà une instruction du 30 mars 1918 prescrivait de s'attacher, pour déterminer le caractère commercial ou non d'une activité, à l'analogie des actes accomplis avec les opérations que comporte l'exercice des professions dont le caractère commercial est indiscuté. De la même façon le Conseil d'Etat a eu à connaître d'une note, en date du 31 mars 1956, par laquelle la Direction Générale des Impôts décidait du régime fiscal applicable aux personnes se livrant dans certaines conditions à des négociations de titres donnant vocation à la propriété ou à la jouissance de locaux d'habitation (100).

Les circulaires touchant à l'assiette de l'impôt sont innombrables.

L'article 210-ter du Code Général des Impôts exonère les sociétés et autres personnes morales de l'impôt sur les sociétés pour la fraction de leur bénéfice net correspondant au revenu net de la gestion des immeubles lorsque ceux-ci répondent à certaines conditions. Par une simple circulaire, en date du 18 mai 1951, l'administration fiscale

---

ministre des armées du 28 juin 1966 relative à l'imposition en France des militaires ayant séjourné en Algérie).

- (100) : C.E. 13 juillet 1968, req. n° 71.376, Rec. 451 ("Les négociations de titres donnant vocation à la propriété ou à la jouissance de locaux d'habitation dont la construction n'était pas achevée lors de la souscription ou de l'achat de ces titres par le vendeur ne peuvent, même si répétées, entraîner à elles seules l'assujetissement de leurs auteurs au régime fiscal des marchands de biens et par conséquent les profits ne sont pas imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux, sauf si ces négociations sont accomplies par des personnes ayant pour d'autres motifs la qualité de marchands de biens").

avait étendu le bénéfice de cette exonération aux plus-values provenant de la cession de ces mêmes immeubles (101).

Les circulaires du 20 octobre 1959 et les notes du 6 mars et 29 août 1961, par lesquelles le ministre des finances, pour assurer l'application de l'ordonnance du 7 janvier 1959 réformant les impôts locaux, fixait les méthodes d'évaluation de la valeur locative réelle des propriétés non bâties servant de base à la taxe foncière, apportaient des modifications importantes aux textes en vigueur, à savoir une autre circulaire du 31 décembre 1908 qui avait reçu valeur législative d'une loi du 29 mai 1914 (art. 1 402 du C.G.I.) (102).

Les méthodes d'évaluation peuvent être réglées par voie de circulaire, note ou instruction : une circulaire du 5 mars 1956 admettait au bénéfice de la taxation forfaitaire la distribution des indemnités perçues en réparation des dommages de guerre (103) ; une circulaire du 9 avril 1959 décidait qu'il convenait, en principe, de ne pas recourir à la taxation forfaitaire prévue par l'article 168 du Code Général des Impôts lorsque les revenus du contribuable sont composés en grande partie de sommes dont l'administration a connaissance par la voie de déclarations incombant obligatoirement à des tiers et qu'aucun motif particulier ne permet

---

- (101) :C.E. 5 décembre 1973, req. n° 88. 209, D.F. 1974, n° 9, comm. 244. Voir également : C.E. 5 janvier 1962, Société G..., req. n° 49.282, Rec. 941 (à propos d'une circulaire du 21 mai 1952 qui décidait qu'en cas de déclaration rectificative du stock existant à la clôture de l'exercice, un quart seulement de l'insuffisance révélée serait rattachée à cet exercice) ; C.E. 20 mars 1970, req. n° 75 860, D.F. 1971, n° 19, comm. 592, concl. SCHMELTZ (L'article 15 du Code Général des Impôts dispose que "le revenu net des bâtiments servant aux exploitations rurales... n'est pas compris dans le total des revenus servant de base à l'impôt sur le revenu". Le Conseil d'Etat a considéré que la circulaire du 11 mars 1950 (parag. 103) édictait des règles nouvelles en soumettant cette exemption permanente et inconditionnelle au respect de certaines formalités non prévues par le législateur et en obligeant même le contribuable à y renoncer dans certains cas).

- (102) : C.E. 29 mai 1964, BOYREAU et LABOILLE MORESNAU, Rec. 304 ; A.J.D.A. 1964, p. 488, note DRAGO ; R.S.F. 1965, p. 89, note LALUMIERE.

- (103) : C.E. 6 février 1967, req. n° 62 152, D.F. 1967, n° 9, comm. 276.

de penser que le contribuable dispose d'autres revenus (104).

Il peut arriver aussi que le ministre des finances, par circulaire, retarde la mise en oeuvre de prescriptions législatives ou réglementaires (105). Quelques semaines avant le référendum du 27 avril 1969, une circulaire fut adressée aux chefs des services de recouvrement des impôts leur ordonnant de surseoir à toutes les poursuites jusqu'au jour du scrutin.

Les circulaires prévoyant de simples tolérances sont également très nombreuses, par exemple pour les contribuables qui n'ont pas produit dans le délai légal leur déclaration de revenus (106). Cette pratique est illégale et cependant échappe le plus souvent au contrôle contentieux dans la mesure où personne ne s'en plaint. Mais ce problème se retrouve surtout au niveau des allègements de la charge fiscale par voie de circulaire.

B - LES CIRCULAIRES ALLEGEANT LA CHARGE FISCALE.

Il est très fréquent que des circulaires, instructions ou notes, accordent des exemptions ou des atténuations d'impôt à certaines catégories de personnes physiques et morales.

Le Conseil d'Etat a dû ainsi sanctionner une décision du ministre des finances du 17 décembre 1951, revêtant la forme d'une instruction, qui suspendait l'application de la taxe locale additionnelle aux taxes sur le chiffre

---

- (104) : C.E. 28 février 1973, req. n° 88 500, D.F. 1973, n° 16, comm. 645 (L'article 168 du C.G.I. prévoit une taxation forfaitaire d'après certains éléments du train de vie lorsqu'il existe une disproportion marquée entre le train de vie du contribuable et les revenus déclarés).

- (105) : C.E. 6 juillet 1934, Société VAN OUTRYWE, Rec. 786 ; R.D.P. 1934, p. 629, concl. TRICOT (Le Conseil d'Etat a annulé une telle circulaire et engagé la responsabilité de l'Etat).

- (106) : Voir par exemple : C.E. 5 novembre 1955, Société M..., req. n° 80 763, Rec. 690.

d'affaires au profit des entreprises de presse (107), ou bien une instruction du secrétaire d'Etat au budget qui étendait le bénéfice d'une exemption fiscale aux sociétés à responsabilité limitée alors que la loi ne visait pas cette catégorie de personnes morales (108). Par une simple lettre du 4 septembre 1953, un directeur de l'administration fiscale décidait qu'il ne serait pas fait application dans certains cas de l'article 3 (parag. V) de la loi du 31 décembre 1936 aux termes duquel la taxe à la production devait être assise sur le prix de vente de la société filiale et non sur celui de la société mère (109).

Le développement de la fiscalité sélective dans un but économique ou social a fortement contribué à amplifier ce phénomème et à faire de l'administration une autorité fiscale. En matière de développement régional et d'aménagement du territoire, ce sont des circulaires qui ont pour l'essentiel déterminé le champ d'application et les conditions et procédures d'octroi des allègements fiscaux.

Que les circulaires aggravent ou bien allègent l'impôt, dans les deux cas les contribuables peuvent être soumis à l'arbitraire du fisc.

- (107) : C.E. 1er avril 1955, Ville d'Arles, Rec. 194. A la suite de cette annulation l'administration invoquait, pour dégager sa responsabilité qui fut mise en cause, le décret n° 55 465 du 30 avril 1955. Ce décret remplaçait la taxe additionnelle aux taxes sur le chiffre d'affaires par une nouvelle taxe locale (art. 8) et en même temps instituait une sorte de responsabilité légale fondée sur le préjudice résultant pour les collectivités locales de cette réforme fiscale (un compte annexe avait été créé pour compenser les moins-values, art. 12, parag. I). Le Tribunal Administratif de Marseille a considéré au contraire que ce texte garantissait les recettes provenant du régime antérieur et que dans ces conditions la faute de service que constituait la décision illégale de l'administration l obligeait à réparer le préjudice subi (T.A. de Marseille 30 juin 1961, Ville d'Arles, A.J.D.A. 1962, p. 440, obs. DRAGO).

- (108) : C.E. 6 novembre 1961, Préventorium "Blanche Neige", Rec. 621 (loi du 3 février 1953, art. 8).

- (109) : C.E. 24 mars 1956, Etablissements MOTTE et PARISSE, Rec. 143.

II - LES CIRCULAIRES ET LA PROTECTION DES CONTRIBUABLES.

Le pouvoir réglementaire occulte de l'administration fiscale conduit à une moindre protection des contribuables ainsi qu'à une discrimination arbitraire entre ceux-ci.

C'est précisément dans le but de porter remède à cette situation que le législateur et le juge administratif ont recherché des aménagements.

A - UNE MOINDRE PROTECTION DES CONTRIBUABLES.

Ces documents sont a priori dépourvus de valeur réglementaire et le Conseil d'Etat hésite à leur reconnaître ce caractère. Cette jurisprudence n'est d'ailleurs pas spécifique à la matière fiscale et concerne tous les secteurs de l'action administrative.

L'utilisation des circulaires par les chefs de service conditionne en grande partie le fonctionnement de l'administration. Les ministres n'étant pas compétents, en dehors d'un texte, pour imposer des prescriptions réglementaires aux citoyens, si le Conseil d'Etat attachait des effets juridiques aux circulaires il en résulterait des annulations systématiques qui paralyseraient la bonne marche des services. Par ailleurs, si le juge administratif "...décide trop souvent qu'il y a règlement il consacre et renforce ce qui pouvait n'être encore que l'énoncé d'une tendance, une directive susceptible d'accomodements..." (TRICOT, précité).

Cette jurisprudence, fondée sur le souci du bon fonctionnement de "la machine administrative", a pour conséquence de restreindre les garanties juridictionnelles des citoyens. Le Conseil d'Etat déclare en effet irrecevable le recours pour excès de pouvoir contre une circulaire simplement interprétative ou contre une décision administrative prise en violation d'une telle circulaire (110). De plus, il a été

- (110) : Voir de LAUBADERE : Traité Elémentaire de Droit Administratif, t. 1, 1973, n° 527.

constaté en pratique et à maintes reprises que l'administration considérait l'irrecevabilité d'un pourvoi contre une circulaire comme une confirmation au fond de sa validité (111).

Cependant l'administration ne saurait s'appuyer sur une circulaire sans valeur réglementaire pour imposer aux administrés des obligations non prévues par la loi. Les contribuables gardent donc la faculté de contester individuellement l'application qui leur est faite des dispositions d'une circulaire. Dans le cas où un contribuable se voit imposer une charge fiscale plus lourde que celle prévue par le législateur il pourra obtenir du juge de l'impôt un dégrèvement correspondant à la fraction de la charge indue (112).

Mais lorsqu'il s'agit d'interprétations libérales de la loi, ce qui est fréquemment le cas, les contribuables s'en accomodent.

Dans cette hypothèse apparaît alors un risque de discrimination arbitraire puisque les uns peuvent se voir refuser le bénéfice d'une circulaire tandis que l'administration consentira à l'appliquer à d'autres.

La méconnaissance d'une circulaire plus libérale que la loi n'affecte pas la régularité d'une décision administrative. Les contribuables ne peuvent s'en prévaloir devant le juge de l'impôt ; ils ne peuvent pas, dans un recours contentieux, s'appuyer sur une pratique administrative autorisée par une simple circulaire ou instruction sans valeur réglementaire.

Le Conseil d'Etat a jugé par exemple qu'un contribuable, désirant contester le montant de la patente qui lui était assigné, ne pouvait invoquer les termes d'une note administrative prévoyant des atténuations pour le calcul des valeurs locatives des machines mécanographiques (113).

- (111) : C.E. 28 novembre 1958, LEPOUSE, D. 1959, p. 263, note QUERMONNE.

- (112) : C.E 8 décembre 1954, Sieur X..., Rec. 652.

- (113) : C.E 11 avril 1973, S.A.R.L. ORMEGA, D.F. 1973, n° 28, comm. 1 022 (notes des 3 novembre 1956 et 15 septembre 1966). Voir également : C.E. 29 juillet 1950, HALPHEN, Rec. 696 ; C.E. 11 décembre 1950, Société d'alimentation sarthoise, Rec. 709 ; C.E 6 avril 1951, Syndicat des marchands ambulants d'Eure et Loir, Rec. 177 ; C.E. 26 octobre 1961, Sieur RONDARD, Rec. 592 ; C.E. 13 avril 1964, Dame MAZA, Rec. 218 ; C.E. 26 juin 1968, Sieur L..., D.F. 1970, n° 4, comm. 68, concl. MEHL. Cette jurisprudence est également celle du juge

La circonstance que d'autres redevables aient pu bénéficier de mesures allant dans le sens des prétentions d'un requérant est sans effet à cet égard et ne saurait être utilement invoquée à l'appui d'une demande de dégrèvement (114). De plus, la qualité de contribuable de l'Etat ne donne pas un intérêt suffisant pour former un recours à l'encontre de mesures accordant à d'autres contribuables des avantages fiscaux (115).

Cette jurisprudence permet à l'administration fiscale d'appliquer ou non, suivant les cas, les dispositions bienveillantes contenues dans une circulaire.

S'agissant d'un même contribuable, il est arrivé que l'administration applique une tolérance prévue par une circulaire puis, à la suite d'un contrôle, se livre à une application stricte de la loi, infligeant des pénalités au contribuable. Le commissaire du gouvernement POUSSIERE admit dans ses conclusions que le procédé était "inélégant" et se demanda si la responsabilité de l'Etat ne pouvait pas être engagée pour faute de service (116).

De véritables privilèges peuvent ainsi apparaître, relevant de "l'arbitraire souverain de l'administration" (LASRY, précité).

Devant la gravité des problèmes posés le législateur et le juge se sont efforcés d'améliorer la protection du contribuable.

---

judicaire : Cass. Crim. 18 juillet 1956, TROUYET, Bull. n° 547, p. 990.

- (114) : C.E. 29 octobre 1965, Sieur CHEMIN, Rec. 571.

- (115) : C.E. 4 décembre 1936, SIBILLE, Rec. 1 065. A l'inverse le contribuable d une collectivité locale se voit reconnaître un intérêt suffisant pour attaquer une décision susceptible d'avoir des répercussions sur les finances locales : C.E. 29 mars 1901, CASANOVA, Rec. 333 ; C.E. 27 janvier 1911, RICHEMOND, Rec. 105 (arrêts de principe pour la commune et le département).

- (116) : C.E. 24 mars 1956, Etablissements MOTTE et PARISSE, Rec. 143 ; R.S.L.F. 1957, p. 323, chr. CHRETIEN.

B - LES AMENAGEMENTS APPORTES.

La doctrine administrative jouant un rôle déterminant, les changements de doctrine revêtent eux-mêmes, de ce fait, une importance particulière.

Au titre de son droit de reprise le fisc pouvait jadis, après avoir changé de point de vue sur une question, procéder à des redressements portant sur des années antérieures. Certes, l'administration était bien consciente des inconvénients de cette pratique et déjà une instruction du 31 janvier 1928 (parag. 271) disposait que "dans le cas de changement de la jurisprudence ou de modification de la doctrine administrative, les suppléments d'imposition que pourraient justifier les nouvelles règles ne doivent pas être réclamés et ces règles ne doivent être appliquées que pour l'avenir" (117). Mais l'administration n'a guère tenu ses promesses et le juge de l'impôt, impérativement lié par la loi, ne pouvait que juger réguliers les redressements opérés.

C'est la raison pour laquelle le législateur lui-même intervint : l'article 100 de la loi du 28 décembre 1959 (118), aujourd'hui codifié sous l'article 1 649 quinquies E du Code Général des Impôts (119), prévoit qu'"il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque,

---

- (117) : Voir également : note de service n° 442 du 23 mars 1928 de la Direction Générale des Contributions Indirectes ; note du 2 avril 1958 de la Direction Générale des Impôts, B.O.C.D. 1958, III, 103 ; rép. minist. à M. WASMER, J.O. déb. A.N. 4 août 1956, p. 3 881, n° 30 ; rép. minist. à M. LAPIE, J.O. déb. A.N. 29 septembre 1956, p. 3 929, n° 2 692 ; rép. minist. à M. DORGERES d'HALLUIN, J.O. déb. A.N. 15 mai 1958, p. 2 317, n° 10 757. De plus en 1958 avait été créée une procédure spéciale en matière de vérification de comptabilité : les contribuables faisant l'objet d'une telle vérification avaient la faculté de poser par écrit des questions à l'agent vérificateur et d'obtenir des réponses également écrites qui engageaient l'administration.

- (118) : Loi n° 59.1472 portant réforme du contentieux fiscal.

- (119) : Codification du 3 décembre 1965. Initialement cette disposition avait été codifiée sous l'article 1649 septies G

formellement admise par l'administration".

Ce texte, qui concerne tous les impôts et tous les contribuables, quelque soit le régime fiscal dont ils relèvent, interdit au fisc de revenir sur des impositions déjà établies sur la base d'une doctrine antérieure. Mais il peut aller à l'encontre d'une doctrine antérieure dès lors qu'il procède non plus à un redressement mais à une imposition initiale portant sur des exercices fiscaux révolus (120). Il en résulte cette conséquence, qui peut apparaître paradoxale, que le contribuable que l'administration avait estimé ne pas devoir taxer n'est pas protégé contrairement à celui qui avait été simplement sous-taxé (121).

Plusieurs conditions doivent être remplies pour que la garantie joue : le contribuable doit être de bonne foi et notamment s'être conformé à la doctrine antérieure de l'administration (122) ; le différend doit porter sur l'interprétation d'un texte fiscal : l'article 1 649 ne s'applique donc pas dans le cas d'une simple tolérance de l'administration (123) ou dans celui d'une nouvelle manière d'apprécier un fait (124) ; le redevable doit apporter la preuve que l'interprétation dont il se prévaut était formellement admise par le fisc à l'époque de l'imposition qui fait l'objet du redressement contesté. L'administration avait voulu limiter l'application de la garantie au seul cas d'interprétation adressée à un

---

du C.G.I. (codification du 27 avril 1961).

- (120) : C.E. 10 juillet 1968, Sieur LELIEVRE, Rec. 424 ; C.E. 20 juillet 1971, 3 arrêts, req. n° 76 760, 75 476, 77 515, D.F. 1971, n° 39, comm. 1 302 ; C.E. 15 mai 1974, req. n° 88 924, D.F. 1975, n° 2, comm. 49, concl. MANDELKERN.

- (121) : Voir BERN : "La protection du contribuable contre les changements de doctrine administrative", R.S.F. 1971, p. 751 ; TIXIER : "L'article 1 649 quinquies E du Code Général des Impôts", D. 1970, p. 97.

- (122) : C.E. 4 mars 1970, Sieur BONICHE, Rec. 152.

- (123) : C.E. 28 février 1968, Sieur X..., Rec. 142.

- (124) : C.E. 2 décembre 1970, Sieur X..., D.F. 1971, n° 39, comm. 1 309, concl. DELMAS MARSALET.

contribuable déterminé (125). Mais le Conseil d'Etat a estimé que l'article 1 649 était applicable même au cas d'interprétation formulée d'une manière générale : la prise de position de l'administration n'a pas à être nécessairement provoquée par une demande particulière de la part du contribuable (126). L'article 1 649 vise les circulaires, les instructions, les notes, les réponses individuelles données par les agents qualifiés des services extérieurs (127). Les réponses ministérielles aux parlementaires, très abondantes en matière fiscale (128), expriment également la doctrine de l'administration au sens de l'article 1 649 : "...une réponse ministérielle à la question d'un parlementaire doit être regardée, lorsqu'elle a pour objet de préciser d'une manière générale le sens et la portée d'un texte fiscal, comme exprimant l'interprétation administrative visée à l'article 1 649 quinquiès E..." (129). Le Conseil d'Etat a donc voulu donner, sur ce point, une portée générale à la garantie instituée en 1959. Cette solution a été

- (125) Voir note du 1er août 1961, B.O.C.D. 1961, II, 1652 ; commentée par TOURDIAS : "La demande de renseignements en matière fiscale", J.C.P. 1961, I, 1668.

- (126) : C.E 7 février 1968, req. n° 72 850, Rec. 101 ; C.E. 7 février 1968, req. n° 66 128, Rec. 97 (a contrario).

- (127) : Sur la notion d'autorité administrative qualifiée pour engager l'administration, voir C.E 11 juillet 1969, req. n° 75 606, Rec. 375 ; A.J.D.A. 1969, p. 700, note LAMARQUE.

- (128) : Voir OPPETIT : "Les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires et l'interprétation des lois", D. 1974, p. 107.

- (129) : C.E. 24 juin 1968, req. n° 66 883, Rec. 384 ; A.J.D.A. 1969, p. 572, note LAMARQUE. Bien entendu une réponse ministérielle ne peut être invoquée si elle est postérieure à la mise en recouvrement des impositions contestées : C.E 10 janvier 1973, req. n° 84 865, D.F. 1974, n° 4, comm. 84, concl. DELMAS MARSALET ; C.E 6 juin 1973, req. n° 85 691, D.F. n° 25, comm. 749, concl. SCHMELTZ. En dehors de l'hypothèse visée par l'article 1 649, les réponses ministérielles sont dépourvues d'effet juridique : le contribuable ne peut en invoquer la violation ni en exiger le bénéfice devant le juge : C.E 10 mai 1965, req. n° 61 973, D.F. 1965, n° 25, comm. 718 ; C.E 14 juin 1967, req. n° 66 914, D.F. 1967, n° 28, comm. 789 ; C.E. 26 juin 1968, req. n° 71 866, D.F. 1970, n°4, comm. 68, concl. MEHL.

consacrée en 1970 par le législateur qui ajouta un second alinéa à l'article 1 649 : "lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente " (130).

L'interprétation administrative invoquée par le contribuable doit être très précise et viser de façon spécifique son cas. Même si la situation contestée se rapproche en droit d'une situation évoquée par une interprétation administrative antérieure, dès lors qu'elle n'entre pas exactement dans le cadre précis pour lequel l'interprétation a été donnée, la garantie ne joue pas. Dans un arrêt du 20 mars 1974, le Conseil d'Etat a par exemple jugé qu'un contribuable ne pouvait se prévaloir d'une circulaire du 18 février 1964 visant les sociétés civiles formées uniquement entre co-propriétaires indivis de biens recueillis par voie de succession ou de donation, ou entre ces propriétaires et les titulaires de droits immobiliers y afférents et ayant la même origine, dès lors que la société civile en cause avait été formée entre trois associés ayant fait chacun apport d'un patrimoine personnel (131). C'est là une application particulière du principe selon lequel, le droit fiscal étant d'interprétation stricte, son champ d'application ne peut être étendue par analogie : la réglementation concernant un impôt donné ne saurait être interprétée en fonction d'un texte relatif à un autre impôt.

Le Conseil d'Etat exerce ainsi un contrôle assez strict sur les conditions nécessaires à la mise en oeuvre de l'article 1 649.

- (130) : Loi n° 70 601 du 9 juillet 1970, art. 21.

- (131) : C.E. 20 mars 1974, req. n° 85 384, D.F. 1974, n° 46, comm. 1 384, concl. SCHMELTZ. Voir également : C.E. 31 mai 1972, req. n° 76 954, D.F. 1973, n° 20, comm. 775, concl. DELMAS MARSALET (une réponse ministérielle interprétant une disposition relative à l'impôt sur les sociétés ne peut être invoquée pour une affaire qui concerne une taxe parafiscale).

Cependant cet article concerne les circulaires interprétatives, et non celles qui accordent des exonérations contra legem. Il n'interdit pas à l'administration de faire varier, au moyen d'une application discriminatoire des circulaires, le régime d'imposition suivant les contribuables ; il vise seulement la modification, par un changement de doctrine administrative, d'une situation fiscale établie.

Ce problème des discriminations arbitraires a inspiré la jurisprudence du Conseil d'Etat dans le domaine des avantages fiscaux accordés sur agrément administratif. En cette matière le ministre des finances est habilité par la loi à décider quels seront les contribuables privilégiés n'acquittant qu'un impôt réduit. Ceux qui demandent mais n'obtiennent pas un agrément sont tenus d'acquitter l'impôt au taux ordinaire. Il peut donc en résulter des injustices, d'autant plus graves que la différence de charge fiscale est souvent importante et en tout cas suffisante pour fausser le jeu de la libre-concurrence. Depuis 1968 le juge administratif s'est efforcé d'élaborer une jurisprudence dont l'objet est de renforcer le contrôle juridictionnel du pouvoir discrétionnaire de l'administration. Le Conseil d'Etat a décidé que l'administration devait non seulement communiquer au juge ses dossiers mais lui préciser les raisons de fait et de droit au vu desquelles elle a pris sa décision (132). Le juge peut ainsi assurer plus efficacement le "controle minimum" (133) sur les mesures litigieuses. Par ailleurs, sans reconnaître un pouvoir réglementaire au ministre (134), le Conseil d'Etat

---

- (132): C.E. 26 janvier 1968, Société "Maison GENESTAL", Rec. 62, concl. BERTRAND ; A.J.D.A. 1968, p. 102, chr. MASSOT et DEWOST ; J.C.P. 1968, II, 1558, note BLANCHER ; D. 1969, p. 456, note FROMONT (à propos de l'article 722 du C.G.I. qui prévoyait un allègement très important des taux des droits de mutation frappant les acquisitions immobilières pour les entreprises effectuant des opérations de regroupement, de reconversion ou de décentralisation. Par ailleurs le Conseil d'Etat a décidé que le justiciable n'avait plus à apporter à l'appui de ses allégations des circonstances et des faits précis constituant des "présomptions sérieuses").

- (133) : Inexactitude matérielle, erreur de droit, erreur manifeste, détournement de pouvoir.

- (134) : C.E. 23 mai 1969, Société "Distillerie BRABANT", Rec. 264 ; A.J.D.A. 1969, p. 640, concl. QUESTIAUX, note TOURNIE ; D. 1970, P. 762, note FROMONT.

lui reconnaît la possibilité de définir pour l'administration une "doctrine d'action"dès l'instant qu'il ne s'agit pas de l'énoncé de règles proprement dites à caractère contraignant (135). Les motifs d'une décision individuelle peuvent légalement consister en une référence à cette doctrine qui doit être appliquée à toutes les situations semblables, sans être pour autant exclusive de dérogations justifiées par une situation particulière ou par des considérations d'intérêt général. Le juge contrôle l'application de ces directives et leur conformité avec la volonté du législateur (136).

Enfin si les dispositions contenues dans les circulaires, notes ou instructions fiscales, ne sont pas opposables à l'administration sur le plan du bien-fondé des impositions, elles le sont sur le plan des sanctions : pénalités ou majorations de droits. Le Conseil d'Etat a admis en effet que la bonne foi du contribuable devait être présumée s'il s'était conformé à de telles dispositions (137).

Il arrive que la Haute Assemblée s'inquiète de ces manipulations fiscales par voie administrative et désire les sanctionner. Dans l'arrêt BOYREAU et LABOILLE MORESNEAU du 29 mai 1964 (précité), elle a admis que l'instruction de

---

- (135) : C.E. 11 décembre 1970, Crédit Foncier de France, Rec. 750, concl. BERTRAND ; D. 1971, p. 673, note LOSCHACK ; R.D.P. 1971, p. 1 224, note WALINE ; J.C.P. 1972, II, 17 232, note FROMONT. Voir également : DELMAS MARSALET, "Le contrôle juridictionnel des interventions économiques de l'Etat", Et. et Doc. du Cons. d'Etat, 1969, p. 153 ; SIMONNET, "Le contrôle juridictionnel des incitations fiscales", A.J.D.A. 1968, p. 275 ; H.T.C., "De l'arrêt Société Maison GENESTAL à l'arrêt Crédit Foncier de France", A.J.D.A. 1971, p. 196.

- (136) : L'administré auquel aura été refusée l'application d'une directive pourra obtenir l'annulation de cette décision à moins que l'administration ne puisse établir qu'il se trouvait dans une situation justifiant une dérogation : C.E. 29 juin 1973, Société GEA, R.D.P. 1974, p. 547, note WALINE. Dans ce même arrêt le Conseil d'Etat a décidé que la publication des directives n'était pas nécessaire, solution qui prive cette jurisprudence d'une partie de son utilité qui est de faire connaître aux intéressés par avance les conditions dans lesquelles l'administration entend exercer son pouvoir d'appréciation.

- (137) : C.E. 13 juillet 1968, req. n° 71.376, Rec. 451 ; C.E. 18 février 1970, req. n° 75.314, Rec. 119.

1908 avait acquis valeur législative du fait que l'article 1402 du Code Général des Impôts (loi du 29 mars 1914, art. 2) s'y référait. En réalité cela est douteux : d'après la jurisprudence un acte administratif réglementaire auquel se réfère un texte législatif n'en acquiert pas pour autant valeur législative, sauf si le législateur en a exprimé formellement la volonté. Comme l'a souligné M. DRAGO dans son commentaire de cet arrêt, "les articles du Code Général des Impôts qui se réfèrent aux annexes réglementaires dudit code sont innombrables. Il ne vient pourtant à l'esprit de personne de dire que ces références impliquent validation législative de ces dispositions..." (138). Il est clair que dans cette affaire le Conseil d'Etat a voulu sanctionner le pouvoir réglementaire occulte de l'administration (139), d'autant que la circulaire de 1959 pouvait apparaître comme la mise en oeuvre de la réforme prévue par l'ordonnance du 7 janvier 1959 dont certains articles annonçaient une modification de l'assiette et du clacul de l'impôt foncier sur la propriété non bâtie (art. 4, 18, 32 et s...). De plus, l'article 4 (al. 3) décidait que les dispositions du Code demeuraient applicables dans la mesure où elles n'étaient pas contraires au nouveau texte.

La circulaire à laquelle le juge reconnaît un caractère réglementaire est assimilée à un véritable règlement et peut notamment être annulée pour incompétence ou violation de la loi.

Le règlement d'application est en effet subordonné à la loi qu'il complète et précise.

- (138) : A.J.D.A. 1964, p. 488.

- (139) : En tout état de cause les nouveaux tarifs d'évaluation ont été validés rétroactivement par l'article 23 de la loi n° 64.1278 du 23 décembre 1964.

SECTION 3 : LA SUBORDINATION DU POUVOIR REGLEMENTAIRE D'APPLICATION.

Le pouvoir réglementaire doit s'exercer dans le respect des règles fixées par le législateur et des principes qui les inspirent. La loi trace un cadre et le règlement a pour mission de le remplir sans en altérer la portée, en le rétrécissant ou en l'élargissant, ni en changer le dessin.

Mais, en pratique, une stricte subordination du règlement est parfois difficilement concevable et il peut arriver qu'il édicte lui-même des dispositions normatives. Dans le domaine de l'impôt, comme en tout autre, le principe de la subordination n'est pas sans comporter certains assouplissements qui sont autant d'élargissements de la compétence du pouvoir réglementaire. Cependant le contrôle du juge est plus sévère en cette matière, le principe de légalité de l'impôt impliquant l'interprétation stricte des lois fiscales.

I - LE PRINCIPE DE LA SUBORDINATION ET SA MISE EN OEUVRE EN MATIERE FISCALE.

Le règlement d'application ne peut contredire ni la loi qu'il exécute et développe ni toute autre loi.

La conséquence en est au plan fiscal que "pour tous les impôts d'Etat le règlement ne peut qu'appliquer la loi" (MORANGE) (140).

- (140) : "L'exercice du pouvoir réglementaire en matière fiscale", R.S.L.F. 1953, p. 667.

A - PRINCIPE GENERAL.

Le principe de la subordination du règlement complémentaire est une solution traditionnelle du droit public. Ainsi CARRE de MALBERG écrivait : "...ces règlements, auxquels les auteurs donnent le nom de complémentaires et qui ont le caractère d'actes additionnels à la loi, ne peuvent prescrire d'autres mesures que celles dont le principe se trouve contenu, implicitement au moins, dans la loi même à laquelle ils viennent s'ajouter" (141).

BONNARD utilisa la distinction de DUGUIT entre les règles normatives et les règles constructives pour rendre compte du droit positif : le législateur seul a compétence pour édicter des dispositions normatives, le pouvoir réglementaire devant s'en tenir aux dispositions constructives ou techniques (142).

La transformation juridique introduite en 1958 n'a pas affecté la règle de la subordination du règlement à la loi dans le domaine qui ne relève pas, aux termes de la Constitution, du règlement autonome. De même, le régime juridique des règlements demeure commandé par leur nature formelle d'actes administratifs, ce qui implique le contrôle du juge de l'excès de pouvoir qui annulera le règlement illégal (143).

Le principe de légalité de l'impôt conduit le juge à un contrôle strict : le juge administratif, saisi d'un recours en annulation, et le juge fiscal, qui dispose d'une plénitude de compétence en la matière, sanctionneront

---

- (141) : Théorie Générale de l'Etat, n° 216, p. 649.

- (142) : "La règle de droit normative ou norme proprement dite est la règle qui impose à tout homme vivant en société une certaine abstention ou une certaine action...", "...j'appelle règles de droit constructives ou techniques celles qui sont établies pour assurer dans la mesure du possible le respect et l'application des règles de droit normatives". DUGUIT, Traité de Droit Constitutionnel, t. 1, 2ème éd., p. 36 et 46.

- (143) : Voir de LAUBADERE, Traité Elémentaire de Droit Administratif, t. 1, 1973, n° 102.

le règlement qui va à l'encontre de la volonté du législateur.

B - SANCTION DU PRINCIPE EN MATIERE FISCALE.

Le pouvoir réglementaire ne peut se substituer au législateur en empiétant dans le domaine réservé à la loi par l'article 34 de la Constitution (144).

Une jurisprudence abondante sanctionne également les règlements complémentaires qui, sous prétexte de les préciser, dénaturent les lois dont ils doivent assurer la mise en oeuvre. En ce qui concerne l'assiette de l'impôt par exemple, le Conseil d'Etat a considéré que le décret du 28 mai 1949 modifiait la portée du texte qu'il avait à appliquer en prévoyant que la limite maxima de la dotation pour approvisionnements techniques était réduite du montant de la provision pour fluctuation des cours (145) ; de même, le pouvoir réglementaire ne saurait exclure du bénéfice de la loi toute une catégorie d'intéressés, en subordonnant l'octroi d'un abattement, en matière de droits de mutation à titre gratuit, à une condition non prévue par le législateur (146) ou bien en instituant des délais de forclusion, à l'expiration desquels les contribuables se trouveraient privés du bénéfice des avantages qui leur ont été accordés (147).

- (144) : Voir supra, Introd., Sect. 2, Parag. II (B, Etendue des compétences du législateur).

- (145) : C.E. 28 novembre 1964, req. n° 47.403, Rec. 605 ; Voir également : C.E. 22 mars 1947, S.A. des Galeries BARBES, Rec. 125.

- (146) : C.E. 1er décembre 1971, Association "Amitié des Aveugles de France", D.A. 1971, n° 12, 360 (loi du 27 décembre 1968, art. 8 ; décret du 14 février 1970, art. 1).

- (147) : C.E. 14 décembre 1960, Société des Etablissements N..., Rec. 699 (décret du 5 avril 1950 fixant un délai pour faire connaître à l'administration l'impossibilité d'incorporer au capital les provisions pour renouvellement des stocks, incorporation prévue par la loi du 31 janvier 1950). Le gouvernement ne peut paralyser la volonté du législateur en assortissant des prescriptions réglementaires de sanctions portant sur des droits reconnus par la loi (forclusion, déchéance de tout droit à la procédure contradictoire...) : C.E. 1er décembre 1961, Société JEAN ROQUES, Rec. 675 ; A.J.D.A. 1962, p. 526 (institution par décret d'une déchéance).

Mais le règlement complémentaire doit tirer toutes les conséquences d'une disposition législative : le décret du 9 décembre 1948 (art. 39), de valeur législative, stipulant que les bénéfices directement incorporés au capital doivent être regardés comme des bénéfices non distribués, le décret du 12 juin 1958, pris pour l'application de la loi du 31 janvier 1950, a pu légalement les assujettir à la taxe sur ces bénéfices, instituée par ladite loi (art. 14) (148).

Le pouvoir réglementaire est également astreint au respect des principes généraux du droit, et notamment au respect des principes de non-rétroactivité et d'égalité devant l'impôt.

Le principe de non-rétroactivité des textes fiscaux implique que des dispositions nouvelles ne sont applicables que si leur mise en vigueur est antérieure au fait générateur des impositions concernées (149). Il constitue donc une garantie essentielle pour les contribuables et, dans ces conditions, on conçoit que la loi seule puisse y déroger (150) : le législateur peut, par exemple, édicter des mesures rétroactives pour dégager des ressources nouvelles (151) ou bien lorsqu'il veut rendre immédiatement applicable une réforme fiscale (152). Les lois de validation et les lois interpréta-

---

- (148) : C.E. 13 âvril 1956, BERNHEIM, Rec. 610 ; voir également : C.E. 19 décembre 1958, Sieur X..., req. n° 40 509 et 40 510, Rec. 652.

- (149) : Les lois de procédure sont cependant d'application immédiate, même à des exercices fiscaux antérieurs à leur promulgation. Plus précisément il faudrait distinguer les lois de procédure contentieuse, d'application immédiate, et les lois relatives à la procédure d'imposition et de recouvrement pour lesquelles s'applique le principe de la liaison de la forme et du fond, mais dans de nombreux cas le Conseil d'Etat décide également de leur application immédiate. Voir MERIC, "L'application dans le temps des lois de procédure en matière fiscale", A.J.D.A. 1970, p. 132.

- (150) : Ou un traité régulièrement ratifié et publié ; ainsi le Conseil d'Etat a constaté que la convention franco-monégasque du 23 décembre 1951 annulait rétroactivement certains articles d'une précédente convention à laquelle elle se substituait : C.E. 25 janvier 1961, Société P..., req. n° 44 216, Rec. 53.

- (151) : Loi du 25 juin 1947, portant réalisation d'économies (art. 6 : taxe exceptionnelle et d'application rétroactive sur certains débits de boisson).

- (152) : Loi du 13 mai 1948, portant aménagement de certains

tives peuvent aboutir également à une imposition rétroactive : le Conseil d'Etat a estimé que la loi du 27 mars 1934 interprétait la définition des "maîtres-artisans" donnée par une loi précédente et, de ce fait, en a admis l'application à une imposition établie au titre d'une année antérieure (153).

Le règlement qui fait application de la loi peut être de portée rétroactive si cela apparaît comme étant la volonté du législateur. Mais le Conseil d'Etat se montre strict et exige une "disposition formelle" (154) de la loi ou une habilitation "en des termes dépourvus d'ambiguïté" : il a estimé par exemple que les termes ambigus de la loi du 13 août 1954 qui supprime une taxe ne permettaient pas au règlement d'application de lui donner une portée rétroactive (155).

L'autorité réglementaire peut cependant interpréter largement l'habilitation qui lui est donnée : c'est le cas du décret du 1er février 1967 pris pour l'application de la loi du 6 janvier 1966. Aux termes de l'article 53-2-b de cette loi les décrets en Conseil d'Etat destinés à fixer les dispositions transitoires "pourront... édicter pour certains biens ou certaines catégories d'entreprises des règles de déduction particulière qui pourront prendre effet avant le 1er janvier 1967", date qui avait été initialement prévue pour l'entrée en vigueur de la réforme. Le législateur a prévu cette possibilité dans un but économique précis : que l'extension de la T.V.A. au commerce n'incite, jusqu'à l'entrée en application du nouveau régime, les commerçants qui y seraient assujettis à se charger le moins possible de stocks sur lesquels ils paieraient la T.V.A. sans pouvoir la récupérer, et que

---

impôts directs (art. 26 : décide que certaines des nouvelles dispositions recevront effet à partir du 1er janvier 1948 ; voir C.E. 21 février 1953, Sieur X..., req. n° 18 177, Rec. 93)

- (153) : C.E. 7 décembre 1936, BRETIN PACAUD, Rec. 1 070 (3ème espèce) et C.E. 8 juin 1937, Chambre des métiers du département des Deux-Sèvres, Rec. 569 (5ème espèce). Sur les lois de validation, voir infra, IIème Partie, Chap. 2, Sect. 3, Parag. II.

- (154) : C.E. 27 janvier 1947, Sieur de ROHAN CHABOT et autres Rec. 34.

- (155) : C.E. 15 mai 1961, Sucrerie et Distillerie de Longueil Sainte Marie, Rec. 316.

les entreprises non soumises jusque là à la T.V.A. ne soient tentées de différer leurs investissements dans l'attente de la déductibilité. L'esprit de la loi est donc clair : les mesures rétroactives ne pouvaient concerner que les nouveaux assujettis. Or le décret d'application n° 67.93 du 1er février 1967 étend ses dispositions à des entreprises qui étaient assujetties à la T.V.A. avant le 31 décembre 1966. Certes il y a eu l'allongement d'un an de la date d'entrée en vigueur de la réforme et de tous les délais prévus, mais le report de cette date n'explique nullement l'édiction de mesures rétroactives à l'égard des contribuables qui étaient assujettis à la T.V.A. au 31 décembre 1966 (156).

En dehors de l'hypothèse d'une habilitation législative le règlement ne peut avoir de portée rétroactive (157) : le Conseil d'Etat a jugé par exemple que si le Haut Commissaire de France pour l'Indochine avait pu, usant de ses pouvoirs de gouverneur général par application de l'article 74 du décret du 30 décembre 1912, instituer une taxe de sortie sur certains stocks de caoutchouc destinés à l'exportation, il n'avait pu légalement taxer des opérations effectuées antérieurement à la publication de l'arrêté (158). Dans un

---

- (156) : Dans un jugement du 7 août 1973, rendu sur la requête de la Société ALGECO, le Tribunal Administratif de Dijon a refusé cette interprétation : "... considérant que les règles édictées par le décret du 1er février 1967 n'ont d'autre objet que de définir les conditions particulières de déduction des taxes ayant grevé les biens antérieurement acquis et constituant des immobilisations ; que ledit décret a distingué, dans son article 2, les entreprises assujetties à la T.V.A. après le 31 décembre 1966 qui ne peuvent procéder à aucune déduction de la taxe ayant frappé les biens en leur possession et celles qui étant devenues assujetties à la T.V.A. en 1966,..., sont expressément soumises au nouveau régime de déduction à l'exclusion de celui qui faisait l'objet de l'ancien article 69-B-2 de l'annexe III du Code Général des Impôts".

- (157) : Application du principe général de non rétroactivité des actes administratifs. Voir : AUBY, "L'incompétence ratione temporis ; recherches sur l'application des actes administratifs dans le temps", R.D.P. 1953, p. 5 ; LETOURNEUR, "Le principe de non rétroactivité des actes administratifs", Et. et Doc. du Cons. d'Etat, 1955, p. 37.

- (158) : C.E. 23 décembre 1949, Société Comptoir de l'industrie cotonnière, Rec. 567. M. MALINGRE note cependant que le Conseil d'Etat a eu à connaître du problème de savoir si un décret fixant les modalités d'application d'un impôt pouvait être

seul cas le Conseil d'Etat a fait application d'une disposition réglementaire à une imposition dont le fait générateur était antérieur, mais comme le souligne M. MALINGRE (précité) qui rappelle cet arrêt, il s'agissait d'une solution d'espèce, "justifiée par les circonstances particulières de l'affaire et qui n'entendait nullement écarter le principe de la non rétroactivité des textes fiscaux" (159).

Le pouvoir réglementaire ne saurait davantage rompre le principe de l'égalité devant l'impôt.

Ce principe ne signifie pas l'identité de régime fiscal pour tous mais implique seulement l'idée d'une égalité dans le sacrifice. Le législateur peut parfaitement établir des régimes fiscaux distincts pour des catégories différentes de contribuables (160). On peut même soutenir que cette méthode seule est en mesure d'assurer une égalité réelle devant l'impôt (161). Cette interprétation est d'ailleurs conforme à l'article 13 de la Déclaration de 1789 qui prévoit une égale répartition de l'impôt entre les citoyens "en raison de leurs facultés". Les lois fiscales qui instituent des discriminations sont innombrables. Comme l'a souligné M. DEVOLVE,

---

considéré comme interprétant un décret antérieur et recevoir de ce fait une application rétroactive : C.E. 29 mai 1942, Fabriques TRIBAUDEAU, Rec. 176. En l'espèce le Conseil d'Etat jugea que les dispositions du décret litigieux modifiaient la réglementation antérieure et donc ne pouvaient être appliquées avant l'entrée en vigueur dudit décret. Mais pour M. MALINGRE la réponse de la Haute Juridiction semble être implicitement affirmative. Voir MALINGRE : "L'application dans le temps des lois relatives à l'assiette de l'impôt", A.J.D.A. 1970, p. 68.

- (159) : C.E. 26 juin 1939, Sieur BODEZ, Rec. 433 (l'imposition contestée était la contribution foncière due au titre de l'année 1935 ; pour en établir l'assiette le Conseil d'Etat a fait application d'une décision des délégations financières algériennes en date du 25 novembre 1935, homologuée par un décret du 22 décembre 1935).

- (160) : La fiscalité sélective, à des fins économiques ou sociales, entraîne la multiplication des différenciations de même que l'existence de choix fiscaux pour certaines situations ou opérations juridiques paraît rompre l'égalité devant l'impôt. Voir SCHMIDT, "Les choix fiscaux des contribuables", D. 1974, chr., p. 23.

- (161) : D'où les critiques contre les impôts indirects.

le principe d'égalité devant l'impôt s'impose à l'administration mais vis à vis du législateur il s'applique "...comme une source d'inspiration politique, comme un but auquel il doit tendre. Le législateur est libre de l'interpréter et de l'appliquer comme il l'entend..." (162). Le Conseil Constitutionnel n'invoqua pas ce principe mais celui de l'égalité devant la loi, plus précisément l'égalité dans l'accès au prétoire, pour déclarer non conforme à la Constitution l'article 62 de la loi de finances pour 1974. Cet article modifiait l'article 180 du Code Général des Impôts qui permet au fisc de taxer d'office, dans certaines conditions, le contribuable dont les dépenses excèdent le revenu déclaré, sans qu'il soit possible de faire échec à cette taxation en apportant la preuve que ces dépenses ont été financées grâce à l'utilisation de capitaux, au produit de libéralités ou à la réalisation de gains en capital. Les parlementaires s'étaient émus de certains abus et avaient souhaité la possibilité d'un recours au juge. Le gouvernement l'admit et fit figurer dans le projet de loi de finances pour 1974 une disposition aux termes de laquelle le contribuable pouvait obtenir décharge de la cotisation qui lui était assignée au titre de l'article 180 s'il pouvait établir, sous le contrôle du juge de l'impôt, que "les circonstances ne peuvent pas laisser présumer l'existence de ressources illégales ou occultes ou de comportements tendant à éluder le paiement normal de l'impôt". Mais, le ministre des finances tenant à restreindre cette possibilité pour les "gros contribuables", il était précisé que "les bases d'imposition ne doivent pas excéder 50 % de la limite de la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu". A l'Assemblée Nationale, cette disposition fut votée sans débat (163). Mais au Sénat les parlementaires furent choqués, non par l'inégalité de traitement fiscal, mais par l'inégalité dans les possibilités de recourir au juge. Personne ne songea à remettre en cause les multiples dispositions de la loi de finances qui contiennent des discriminations fiscales : allègement de l'impôt pour les personnes âgées et invalides dont le revenu net est inférieur à un certain montant (art. 3), réduction de l'abattement de 20 %

- (162) : DEVOLVE, "Le principe d'égalité devant les charges publiques", L.G.D.J. 1969, p. 19.
- (163) : J.O. déb. A.N. 19 décembre 1973, p. 7 144.

accordé aux salariés lorsque les salaires et pensions dépassent un certain seuil (art. 5), extension de la définition des personnes à charge au profit des contribuables ayant des ressources modestes (art. 17) (164) ... Ce qui apparut inadmissible c'est que tous les Français n'aient plus les mêmes droits de s'en remettre à la justice. "Il y a ceux, observa M. DAILLY, dont les bases d'imposition n'excèdent pas 50 % de la limite de la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu. Ceux-là ont le droit de recourir au juge des impôts. Les autres ? Rien à faire ..." (165). Saisi par le Président du Sénat, le Conseil Constitutionnel estima que cette discrimination était contraire au principe de l'égalité devant la loi (166).

Si le législateur ne doit considérer l'égalité devant l'impôt que comme "une source d'inspiration politique", ce principe s'impose à l'autorité réglementaire.

La sanction du juge constitue, selon M.M. TROTABAS et COTTERET, "une heureuse revanche des atteintes portées au principe de légalité de l'impôt" (167). M. MORANGE insistait également sur cette idée en 1951 et considérait que le principe de l'égalité devait être réaffirmé avec force au moment du développement du pouvoir réglementaire : "le principe

---

- (164) : Voir GAUDEMENT : "L'aménagement de la taxation d'office face aux exigences de l'égalité devant la loi et de la procédure budgétaire", A.J.D.A. 1974, p. 236.

- (165) : J.O. déb. S. 19 décembre 1973, p. 3 063.

- (166) : Décision du 27 décembre 1973, J.O. 28 décembre, p. 14 004 ; voir LOIC PHILIP : "La portée du contrôle exercé par le Conseil Constitutionnel (à propos de la décision du 27 décembre 1973)", R.D.P. 1974, p. 531 et 1 099 ; HAMON : "Contrôle de constitutionnalité et protection des droits individuels. A propos de trois décisions récentes du Conseil Constitutionnel", D. 1974, chr., p. 83 ; NGUYEN QUOC VINH, note sous déc. Cons. Const., J.C.P. 1974, II, 17 691. Ce fut d'ailleurs pour les sénateurs une victoire à la PYRRHUS puisque le Conseil Constitutionnel considéra que cette disposition était indissociable de l'article 62 et c'est donc le système même de la preuve contraire qui fut inapplicable. Notons que le Conseil jugea également que l'article 62 avait été introduit en méconnaissance de l'article 42 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 aux termes duquel aucun amendement, aucun article additionnel, à un projet de loi de finances ne peut être présenté sauf s'il tend à supprimer ou à réduire une dépense, à créer ou à accroître une recette, où à assurer le contrôle des dépenses publiques.

- (167) : Droit Fiscal, manuel, DALLOZ, 1973, n° 162.

de l'égalité devant l'impôt, qui s'impose aux autorités administratives, pourrait-il, dans ces conditions, compenser pour les contribuables la sécurité que l'abandon progressif du principe de légalité de l'impôt leur aurait fait perdre ?" (168).

Une jurisprudence abondante sanctionne les atteintes portées par l'autorité réglementaire à l'égalité des contribuables (169).

Cependant, pour le juge administratif, si toutes les personnes placées dans la même situation sont soumises au même régime fiscal, le principe d'égalité n'est pas méconnu. L'autorité administrative peut donc prévoir des aménagements différents si ceux-ci correspondent à des situations distinctes. Le problème provient, d'une part, de la multitude des différenciations fiscales existant aujourd'hui et, d'autre part, de la jurisprudence relativement flottante du Conseil d'Etat quant à l'appréciation de l'existence de situations suffisamment différentes pour ne pas être soumises à un traitement fiscal identique (170).

Le contribuable est donc dans l'incertitude et peut difficilement savoir s'il est victime ou non d'une rupture de l'égalité devant l'impôt.

De plus le concept même d'égalité est très relatif et en tout cas difficile à apprécier. L'arrêt

---

- (168) : MORANGE : "Le principe de l'égalité devant l'impôt", D. 1951, chr., p. 103.

- (169) : Voir par exemple : C.E. 5 mai 1922, Sieur FONTAN, Rec. 386 ; C.E. 26 octobre 1945, Société BAZAINE Publicité, Rec. 211 ; C.E. 24 novembre 1950, Chambre syndicale des cinémas de la région parisienne, Rec. 575 ; C.E. 21 juin 1955, Sieur L..., Rec. 342 ; C.E. 21 février 1958, Société Nouvelle des Etablissements GAUMONT, Rec. 125...

- (170) :Lorsque par exemple la nature des produits imposés est différente (C.E. 4 février 1944, GUIEYSSE, Rec. 45 ; R.D.P. 1944, p. 158, concl. GALMOT) ou bien l'importance des entreprises (C.E. 16 mars 1949, S.A. d'alimentation "L'épargne", Rec. 125) le Conseil d'Etat accepte un régime fiscal distinct, mais non lorsqu'il s'agit d'une différence dans les caractères d'une activité (C.E. 23 novembre 1951, HOUYEZ, Rec. 547 ; C.E. 7 février 1958, Syndicat des propriétaires des forêts de chênes-lièges en Algérie, Rec. 74). Le facteur temps justifie à lui seul des traitements fiscaux distincts (C.E. 6 juin 1962, Office parisien de compensation, Rec. 369) mais non le facteur espace (C.E. 26 octobre 1960, Société auxiliaire française des pétroles, Rec. 557)...

du Conseil d'Etat du 22 février 1974, concernant les tarifs de patente, est significatif à cet égard. L'article 1 452 du Code Général des Impôts (171) habilite le gouvernement, par décret en Conseil d'Etat, à faire varier le droit fixe ou le droit proportionnel du tarif des patentes pour une ou plusieurs professions afin de maintenir ou de rétablir l'équilibre entre ces deux types de droits ou améliorer la répartition de la charge de la patente entre les redevables. Le décret n° 71.1072 du 30 décembre 1971 a eu pour objet de réduire le droit fixe applicable aux producteurs et distributeurs d'électricité et aux distributeurs de gaz : les différents taux furent réduits de 10 % pour la partie de la production ou des ventes correspondant aux quantités produites ou vendues en 1969 et de 50 % pour la fraction des productions ou des ventes excédant les quantités produites ou vendues en 1969. Quant au droit proportionnel il fut maintenu à son niveau antérieur pour les installations en service au 31 décembre 1971 mais réduit de moitié pour les installations de production et de distribution d'électricité mises en service postérieurement à cette date. Le Conseil d'Etat a jugé que ces dispositions portaient atteinte à l'égalité devant l'impôt en introduisant une discrimination de tarifs qui défavorise les établissements anciens par rapport à ceux qui sont nouvellement créés. En fait, cette appréciation est discutable : le décret de 1971 pouvait être justifié par des considérations d'intérêt général et notamment par le souci d'assurer la promotion énergétique de la France (172). L'assiette du droit proportionnel de patente s'agrandit avec la construction d'équipements nouveaux, ce qui pénalise les entreprises dynamiques, de même que la relation établie entre les

---

- (171) : Décret n° 55.468 du 30 avril 1955 (art. 6) pris en application de la loi n° 55.349 du 2 avril 1955 accordant au gouvernement des pouvoirs spéciaux en matière économique, sociale et fiscale.

- (172) : L'administration peut méconnaître le principe d'égalité, en tout cas en matière économique, si des considérations d'intérêt général exigent, ou même expliquent, une telle atteinte : C.E. 1er avril 1938, Société l'Alcool Dénaturé, Rec. 337. De la même façon, une atteinte à l'égalité nécessaire pour l'application d'une disposition législative est légale : C.E. 19 juin 1964, Société des Pétroles Schell Berre, Rec. 344.

quantités d'énergie vendue et le droit fixe. Si le gouvernement a eu recours à une modulation des tarifs c'est pour éviter une brusque perte de recettes pour les collectivités locales et donc, comme le souligne M. DURUPTY, pour "ménager cet aspect particulier de l'intérêt général, tout en permettant une incitation au développement de la production énergétique" (173).

Cependant le Conseil d'Etat n'est pas toujours aussi strict dans l'appréciation de la subordination du pouvoir réglementaire et la Haute Assemblée a apporté, dans certains cas, des assouplissements, voire des dérogations, à la règle.

II - LES ASSOUPLISSEMENTS A LA SUBORDINATION DU REGLEMENT COMPLEMENTAIRE.

Ces assouplissements se traduisent par une extension des compétences de l'exécutif qui peut formuler des règles de fond que le législateur a négligé ou omis de préciser lui-même.

Le Conseil d'Etat admet en effet que le règlement puisse remédier aux lacunes des textes législatifs vagues ou obscurs ou bien édicter des dispositions indispensables à l'application de la loi elle-même.

A - LE PROBLEME DE LA REDACTION DEFECTUEUSE DES LOIS FISCALES.

Certes, les termes de la loi peuvent être très clairs et assigner une mission précise au règlement

---

- (173) : C.E. 22 février 1974, Association des Maires de France, Rec. 136 ; Cahiers Jur. de l'Elect. et du Gaz, 1974, n° 279, p. 77, concl. GENTOT ; D. 1974, p. 520, note DURUPTY ; A.J.D.A. 1974, p. 269, note MOULIE.

d'application dont la marge d'initiative se trouve réduite d'autant.

Mais la matière fiscale étant très technique, le législateur fréquemment se désintéresse du détail et la loi qui prévoit l'intervention de l'exécutif peut être vague ou obscure.

Le phénomène n'est pas récent : M. CHRETIEN cite, pour s'en indigner, l'exemple de la loi du 6 janvier 1948 (174) dont les articles 50 à 55, relatifs au règlement d'ensemble de la situation des contribuables pour la période de guerre suivant une procédure simplifiée, étaient si obscurs qu'il fallut attendre la publication des décrets pour comprendre. Ce ne sont pas les quelques discussions auxquelles ils ont donné lieu au Parlement qui pouvaient en dévoiler la signification : "...aucun des orateurs tant gouvernementaux que parlementaires n'a compris la signification de ces textes dont les administrations fiscales d'où ils émanent n'ont pas encore dévoilé le mystère. Il semble que les services fiscaux aient, en présentant au Parlement de telles dispositions, agi dans un double dessein : d'une part, les faire voter rapidement, sans modification, car ils ont sans doute pensé que les parlementaires n'y comprenant rien les accepteraient sans discuter, ce qui s'est produit ; d'autre part, obtenir une sorte de blanc-seing afin de les compléter par décrets, ce qui fut acquis" (175).

Une loi trop ambigüe oblige le juge à s'écarter du principe de l'interprétation stricte. "Le Conseil d'Etat, note M. LASRY (précité), s'écarte délibérément du principe de l'interprétation stricte de la loi fiscale dans les hypothèses où une telle interprétation implique des conséquences manifestement illogiques ou inadmissibles".

Le décret du 14 janvier 1948, pris en application de la loi du 7 janvier de la même année, donna lieu à un arrêt du Conseil d'Etat significatif à cet égard. Cette loi instituait un prélèvement exceptionnel de lutte

---

- (174) : Loi n° 48.23, relative à certaines dispositions d'ordre fiscal, J.O. janvier 1948, p. 194.

- (175) : CHRETIEN, "Les récentes dispositions législatives en matière d'impôts directs", J.C.P. 1948, I, 688.

contre l'inflation monétaire et stipulait que pour les contribuables ayant été soumis à l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux (évaluation réelle) établi au titre de 1947 sur les bénéfices réalisés en 1946, le prélèvement était calculé en appliquant des coefficients déterminés "au chiffre d'affaires de l'exercice clos en 1946". Ainsi rédigée la loi laissait échapper au prélèvement les entreprises qui, bien qu'ayant été soumises à l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux au titre de 1947 à raison des bénéfices réalisés en 1946, n'avaient pas clos leur exercice en 1946 (176). Une société, qui avait commencé son activité le 24 octobre 1946 (date de sa constitution) et qui avait clos son premier bilan le 31 décembre 1947, avait été imposée sur les bénéfices commerciaux réalisés en 1946 (du 24 octobre au 31 décembre) mais prétendait n'être point passible du prélèvement exceptionnel de lutte contre l'inflation. Elle considérait en effet que le décret du 14 janvier 1948, qui prévoyait que dans cette hypothèse on retiendrait le chiffre d'affaires réalisé pendant l'année civile, était illégal car il étendait ratione personnae le domaine d'application de la loi.

Le Conseil d'Etat jugea au contraire que le décret ne faisait qu'assurer l'application de la loi, remédiant à une lacune de celle-ci (177).

L'arrêt fut d'ailleurs rendu contrairement aux conclusions du commissaire du gouvernement LASRY qui rappela que le juge de l'impôt, qui est tenu à une stricte application de la loi fiscale, ne pouvait que "s'incliner devant la perspicacité juridique du contribuable lorsque celui-ci a découvert une malfaçon de la loi fiscale". Pour M. CHRETIEN la solution donnée par le Conseil d'Etat est critiquable : "il n'a point respecté le principe de l'interprétation stricte des textes fiscaux qu'il a lui-même établi, en tant que ce principe concerne les rapports entre le Parlement et

---

- (176) : La législation fiscale distingue l'année et l'exercice comme périodes temporelles de réalisation des bénéfices industriels et commerciaux (art. 36 et s... du C.G.I.).

- (177) : C.E. 24 avril 1953, Société X..., Rec. 185 ; R.S.L.F. 1954, p. 201, chr. CHRETIEN.

le Gouvernement... auxquels il rend un mauvais service en les encourageant à persévérer dans cette voie déplorable qu'est la rédaction de plus en plus lamentable des lois fiscales".

Le plus souvent le problème se pose lorsqu'il s'agit d'appliquer les dispositions combinées de plusieurs textes législatifs : leur application littérale peut conduire à des résultats tout à fait étrangers à la volonté du Parlement. Ainsi le revenu des bois dits "industriels" était assujetti, avant 1948, d'une part à la contribution foncière des propriétés non bâties d'après le seul produit des coupes de bois, regardé comme "rente du sol", et d'autre part à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole à raison des produits provenant de la vente des fruits, écorces ou résines. Le décret du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale, de valeur législative, assujettit à la taxe proportionnelle ces bénéfices agricoles dont le mode de détermination est fixé par les articles 12 et 18 dudit décret. L'article 8 de la loi du 31 juillet 1949 est substitué à cet article 18 mais il omet de préciser que les bénéfices résultant de la vente des produits forestiers autres que le bois seraient taxés sur une base distincte. Le Conseil d'Etat estima qu'il résultait "...tant du but poursuivi par le décret de réforme fiscale qui a entendu atteindre par la taxe proportionnelle tous les bénéfices des exploitations forestières, que des travaux préparatoires de la loi du 31 juillet 1949 que cet article 8 ne saurait avoir pour effet de soustraire à l'impôt les bénéfices, non compris dans le forfait sur la vente de bois, provenant d'autres ventes que celles du bois" (178).

Dans de telles hypothèses la Haute Assemblée admet que le règlement d'application remédie aux lacunes des textes législatifs.

Cependant une loi ambigüe n'est pas toujours interprétée dans le sens de l'extension des compétences du pouvoir réglementaire.

Ainsi, la loi n'ayant pas prévu de mesures

- (178) : C.E. 26 janvier 1953, Sieur X..., req. n° 19.766, Rec. 43. Voir également : C.E. 31 juillet 1953, Sieur X..., req. n° 24.336, Rec. 434 (relatif au régime d'imposition des travailleurs à domicile pour leurs rémunérations de l'année 1948) ; C.E. 29 juin 1954, PATOUX-DEHAYNIN, Rec. 395 (concernant le champ d'application des taxes sur le chiffre d'affaires).

transitoires, la circonstance que le passage d'un régime d'imposition (taxes perçues au détail) à un autre (taxe à la production) fasse échapper à l'impôt une partie de la matière imposable (marchandises déjà sorties du cycle de production et stockées) au profit de certains contribuables (les grossistes) ne permet pas au gouvernement d'instituer par décret, même à titre provisoire, des catégories d'assujettis non visées par le législateur (179).

Le Conseil d'Etat peut faire appel à l'esprit de la loi pour fonder son interprétation restrictive et sanctionner le règlement : l'article 3 de la loi du 19 décembre 1963, loi de finances pour 1964, introduit le principe de l'imposition des plus-values de cession de terrains à bâtir réalisées sans intention spéculative et vise le cas particulier de l'indemnité d'expropriation, mais sans distinguer entre ses diverses composantes. L'imprécision de la loi s'explique certainement par les conditions de vote puisque, après avoir proposé deux contre-projets (180), les parlementaires durent s'incliner devant la procédure du vote bloqué. Le décret n° 64.79 du 29 janvier 1964 (art. 3) fixe les conditions de détermination de la plus-value imposable dans l'hypothèse de l'expropriation d'un terrain à bâtir et retient, au titre de la plus-value taxable, toutes les indemnités autres que celles qui ont, de droit commun, le caractère de revenu imposable. Or l'objectif poursuivi par le législateur en 1963 était de frapper uniquement l'accroissement de valeur pris par le terrain cédé ou exproprié depuis son acquisition par le contribuable. Le pouvoir réglementaire n'aurait donc dû prendre en considération que les indemnités représentatives de la valeur intrinsèque du bien exproprié de la même façon que l'on retient le prix de cession en cas de vente volontaire. Cette interprétation est conforme à l'esprit de la loi et à la théorie générale des plus-values de cession dégagée par la jurisprudence fiscale du Conseil d'Etat. Celui-ci annula en conséquence le décret de 1964 qui retenait des indemnités accordées en réparation de préjudices distincts (181).

- (179) : C.E. 10 juin 1959, PELISSIER, Rec. 959.

- (180) : J.O. déb. S. 1963, p. 2386 ; J.O. déb. A.N. 1963, p. 5312.

- (181) : C.E. 11 mai 1973, req. n° 82.367, Rec. 345, D.F. 1973, n° 45-46, comm. 1576, note BOUYSSOU ; D.F. 1974, n° 14, comm. 507, concl. DELMAS MARSALET.

Une loi ambigüe ne saurait en aucun cas permettre à l'exécutif d'aller à l'encontre de la volonté du législateur. C'est ce qu'a estimé le Conseil d'Etat dans l'arrêt DESBOUVRIES du 4 décembre 1964. Cet arrêt met un terme à une longue controverse entre le juge et le fisc sur la portée et la légalité de la règle du butoir : aux termes de l'article 273, paragraphe I, du Code Général des Impôts, "sauf en cas d'exportation, la déduction ne peut aboutir à un remboursement, même partiel, de la taxe ayant grevé une marchandise déterminée". Selon l'administration, la taxe qui avait grevé une marchandise ne pouvait être remboursée, même par voie d'imputation sur l'impôt dû ultérieurement au titre d'autres marchandises, et cette règle devait s'appliquer en ce qui concerne la taxe versée au titre de ventes à perte ou impayées nonobstant l'article 294 du Code Général des Impôts qui prévoit en ce cas l'imputation sur l'impôt dû ultérieurement. Dans deux arrêts, MARTINET et PAGES, rendus en 1959 (182), le Conseil d'Etat condamna cette interprétation mais le décret n° 60.381 du 22 avril 1960 rétablissait la règle du butoir en matière de T.V.A, l'administration estimant que la jurisprudence MARTINET et PAGES se fondait sur le décret du 25 septembre 1948 instituant le régime des paiements fractionnés de la taxe à la production "et ne concernait donc pas la T.V.A." (183). A nouveau le Conseil d'Etat condamna la thèse de l'administration fiscale dans deux arrêts rendus en 1963 (184) et surtout dans l'arrêt DESBOUVRIES de 1964. Le décret du 22 avril 1960 avait été pris en application de l'article 39 de l'ordonnance du 30 décembre 1958 aux termes duquel le pouvoir réglementaire était habilité à fixer "les exclusions et restrictions qui peuvent être apportées aux déductions prévues par ces dispositions" (celles de l'article 273 du C.G.I.). La délégation était ambigüe : le législateur de 1958 avait-il entendu donner au pouvoir réglementaire le droit de modifier le régime même des déductions ou seulement celui d'apporter "dans des cas particuliers, en raison de

---

- (182) : C.E. 20 novembre 1959, Société MARTINET, Rec. 616 et, du même jour, Société CLOSET et PAGES, Rec. 614.

- (183) : Note n° 1 078 du 29 avril 1960 ; D.F. 1960, n° 19, p. 6.

- (184) : C.E. 24 mai 1963, Sieur BRUMENT, Rec. 324 et, du même jour, Société Nouvelle de construction de machines-outils, Rec. 326.

situations propres à certaines catégories d'entreprises ou de biens, des restrictions partielles aux déductions normalement autorisées". Cette seconde interprétation fut adoptée par le Conseil d'Etat qui confirmait ainsi une jurisprudence constante selon laquelle quand un texte prévoit une exception à un principe il doit être interprété restrictivement, d'autant plus qu'en l'espèce le décret modifiait des dispositions du Code Général des Impôts de valeur législative (185). Le pouvoir réglementaire ne pouvait pas "modifier par une mesure générale indistinctement applicable à tous les assujettis à la T.V.A. les principes mêmes de l'imposition tels que la loi les a fixés" (186).

Précise ou non, la loi fiscale, comme toute autre, peut exiger pour sa mise en oeuvre que l'exécutif ne se borne pas à préciser ou développer des règles formulées par le législateur mais édicte lui-même des dispositions nouvelles. Le Conseil d'Etat n'a jamais entendu paralyser l'application d'une loi en refusant au pouvoir réglementaire la faculté d'édicter les règles indispensables.

B - LE "COMPLEMENT INDISPENSABLE" A LA MISE EN OEUVRE DE LA LOI FISCALE.

La théorie jurisprudentielle du complément indispensable donne au gouvernement, dans sa mission d'exécution des lois, le pouvoir de prendre toutes les mesures nécessaires pour que la loi s'applique complètement.

Il en résulte un élargissement du pouvoir réglementaire normal, mais qui est compensé par un contrôle rigoureux de ses fins : le juge administratif vérifie si la

---

- (185) : Art. 273, parag. I (définition de la règle du butoir) ; Art. 294 (système de l'imputation dans le cas de ventes impayées).

- (186) : C.E. 4 décembre 1964, Société des Etablissements DESBOUVRIES, Rec. 616 (confirmant un jugement du Tribunal Administratif de Lille du 4 décembre 1963) ; A.J.D.A. 1964, p. 96, concl. ALLUIN. La loi du 6 janvier 1966 qui généralise la T.V.A. a repris la règle du butoir.

règle nouvelle était réellement indispensable pour la réalisation des dispositions mêmes de la loi. Mais la notion de mesure indispensable est difficile à déterminer et l'appréciation varie de cas à cas. De plus il convient de distinguer depuis 1958 entre les innovations relevant par leur objet du domaine réglementaire et les innovations qui relèvent du domaine législatif (187). La matière fiscale n'est cependant pas concernée par cette distinction puisque la précision de l'article 34 exclut les problèmes essentiels de la fiscalité du domaine du règlement autonome.

Traditionnellement, d'ailleurs, le complément indispensable s'apprécie d'une manière plus large lorsque le gouvernement intervient par un règlement d'administration publique (R.A.P.), du fait de l'invitation formelle du législateur à recourir à cette forme de règlement et du formalisme qui préside à leur adoption (188). Aujourd'hui, en fait, l'étiquette R.A.P. ne préjuge plus de la solennité de la procédure, le décret n° 63.766 du 30 juillet 1963 (art. 21) permettant au Vice-Président du Conseil d'Etat de ne pas soumettre un projet de R.A.P. à l'assemblée générale, ni de l'étendue des pouvoirs du gouvernement puisque quelle que soit la forme en laquelle il intervient, il dispose des mêmes pouvoirs pour assurer l'application de la loi. Aussi certains juristes, comme le commissaire du gouvernement KAHN pour qui "le R.A.P. s'est définitivement dissous dans le paysage réglementaire", réclament la suppression de cette forme de règlement (189).

- (187) : Voir de LAUBADERE, Traité Elémentaire de Droit Administratif, t. 1, 1973, n° 103.

- (188) : Dans un premier temps la jurisprudence considérait les R.A.P. comme des actes législatifs, issus d'une "délégation législative", et les déclarait en conséquence insusceptibles de recours contentieux. Cette jurisprudence a été abandonnée à partir de l'arrêt du Conseil d'Etat du 6 décembre 1907, Chemins de fer de l'Est, Rec. 913, concl. TARDIEU.

- (189) : Voir : C.E. 7 mai 1971, Sieur JOSEPH RIVIERE, A.J.D.A. 1971, p. 607, concl. KAHN, note FERRARI ; SFEZ : "Une survivance : le règlement d'administration publique", Etudes de Droit Public, 1964, p. 273. Le Conseil d'Etat maintient cependant la théorie traditionnelle et juge que seul un R.A.P. peut déroger à un R.A.P. antérieur. De son côté le juge judiciaire s'est toujours montré réticent pour admettre la spécifité du R.A.P. (voir : Trib. Grande Inst. Nantes, 13 juillet 1961, Gaz. Pal. 1961, 2, 202).

De fait, même lorsqu'il intervient en une autre forme et spontanément, le pouvoir réglementaire peut toujours édicter le complément indispensable à l'application de la loi.

L'examen de la jurisprudence du Conseil d'Etat révèle que l'extension des compétences de l'exécutif peut concerner toutes les phases de la mise au point de l'impôt, comme la définition de l'assiette, l'établissement des conditions d'une exemption ou des modalités de recouvrement.

La loi de 1925, établissant la taxe d'apprentissage, ne donnait aucune définition de l'apprenti. Ce fut un décret d'application qui fixa son âge maximum à 18 ans. La validité de ce décret, bien que déterminant l'assiette d'un impôt, fut admise par le Conseil d'Etat : "...Nous estimons, déclara le commissaire du gouvernement ETTORI, que l'auteur du règlement, en dehors de toute habilitation expresse à l'égard de la fixation de l'âge de l'apprenti, avait le pouvoir d'édicter une disposition nécessaire à l'application de la loi" (190). De même, l'article 271-1° du Code Général des Impôts (modifié par l'article 36 de l'ordonnance n° 58.1372 du 29 décembre 1958), exemptant de la T.V.A. et de la taxe locale les affaires "portant sur le pain de consommation courante tel qu'il est défini par décret", a été considéré par la Haute Assemblée comme permettant au règlement non seulement de fixer la liste des éléments entrant dans la composition de ce pain mais encore de préciser la définition de ces éléments (191).

Le pouvoir réglementaire peut se voir reconnaître, au titre du "complément indispensable", la possibilité de fixer les conditions d'une exemption : "...s'il

---

- (190) : C.E. 26 avril 1929, Syndicat "L'union des voies ferrées et des transports automobiles", Rec. 423 ; R.D.P. 1929, p. 319, concl. ETTORI.

- (191) : C.E. 15 juillet 1959, Syndicat de la boulangerie de la région parisienne, Rec. 448 ; A.J.D.A. 1959, p. 307, obs. DRAGO (à propos du décret n° 58.1426 du 31 décembre 1958). Voir également : C.E. 17 janvier 1955, Sieur D..., req. n° 25 064, Rec. 689 (Le pouvoir réglementaire conféré au ministre des finances pour la détermination des déductions supplémentaires applicables aux rémunérations de certaines catégories de professions comporte celui de fixer les modalités d'application du taux de déduction. Par suite, le ministre a pu légalement décider que cette déduction supplémentaire était applicable au montant du revenu brut, avant que ne soit pratiquée la déduction normale prévue pour l'ensemble des contribuables).

résulte des dispositions combinées de l'article 51 de la loi du 24 octobre 1942, de l'article 37 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires du 27 janvier 1944 et de l'article 29 de l'ordonnance du 31 mars 1945 que les taux majorés de la taxe sur les transactions peuvent être fixés par décret, ces dispositions n'ont pas eu pour effet de limiter la portée du décret d'application à la seule fixation desdits taux ; qu'en effet, la nécessité de délimiter avec précision les opérations ainsi soumises aux taux majorés de la taxe rendait nécessaire la détermination par ledit décret des conditions auxquelles seraient soumises celles des opérations qui resteraient exemptes de la majoration" (192). Il en est de même en ce qui concerne les modalités de recouvrement : la loi du 30 juin 1956 (art. 1), qui prévoit une taxe différentielle sur les véhicules à moteur, ayant donné au gouvernement le pouvoir d'exonérer de la taxe "certains" véhicules à usage professionnel et l'ayant chargé de déterminer "les suretés, garanties et sanctions", a été considérée par le juge administratif comme permettant au règlement d'instituer une exonération en faveur des taxis et de prévoir une amende fiscale égale au double de la taxe, sans préjudice de la saisie du véhicule (193).

La conséquence que la disposition réglementaire indispensable se traduise par un accroissement de la charge fiscale est sans influence sur sa légalité (194).

La subordination du règlement n'est donc pas conçue de façon stricte. Les assouplissements apportés à la règle sont fondés sur le souci d'assurer l'application "efficace" (195) de la loi. Celle-ci doit être appliquée même

---

- (192) : C.E. 11 octobre 1954, Sieur CASTAING, Rec. 528.

- (193) : C.E. 12 février 1958, Chambre Syndicale des V.R.P., Rec. 93.

- (194) : C.E. 13 juillet 1963, Société "Au grand Saint-Louis", Rec. 442 ("...en tirant du nouveau régime des paiements fractionnés des taxes sur le chiffre d'affaires, prévu par la loi du 24 septembre 1948, sa conséquence nécessaire, à savoir une nouvelle définition du prix de gros à retenir en vue du calcul de l'assiette des taxes, l'administration n'a pas excédé ses pouvoirs, à supposer même que le nouveau mode de calcul ait eu pour effet d'accroitre la charge fiscale...").

- (195) : Le Conseil d'état fait parfois appel à cette idée d'application "efficace" : voir C.E. 9 mai 1958, Conseil National de l'ordre des pharmaciens, Rec. 269.

si elle est ambigüe ou nécessite des dispositions complémentaires qu'elle aurait dû normalement édicter elle-même. Le juge administratif apprécie la légalité du règlement non plus par rapport aux termes de la loi mais en se référant à la volonté du législateur.

Le principe de la subordination du règlement s'applique à cette manifestation très particulière du pouvoir réglementaire qu'est la codification par décrets, où il se traduit par l'obligation pour le codificateur de s'en tenir aux adaptations de forme.

CHAPITRE 2

LA CODIFICATION FISCALE

La codification administrative, entendue comme la mise en ordre et la clarification des textes applicables, est nécessaire en toute matière et plus encore en matière fiscale. Comme l'a souligné en effet A. SMITH, "...la certitude de ce que chacun doit payer est, en matière d'impôts, une question de si grande importance qu'une inégalité, même très considérable, est d'après l'expérience de toutes les nations un mal moins grave qu'une incertitude même très faible". C'est dans cet esprit que la loi du 10 février 1936 (art. 12) avait prévu une codification permanente des textes fiscaux : "il sera procédé, tous les ans, par voie de décret contresigné par le ministre des finances et ayant force exécutoire à l'incorporation dans la codification effectuée en exécution de l'article 14 de la loi du 6 juillet 1934 des textes législatifs modifiant certaines dispositions de ces codes sans s'y référer expressément".

La codification d'ailleurs va souvent de pair avec un mouvement de simplification et d'unification du droit fiscal (1).

- (1) : La réforme et la codification fiscales de 1948 sont significatives à cet égard. C'est cette même idée d'unification et de codification qui animait les gouvernants lorsque fut créée, par le décret du 10 mai 1948, la Commission supérieure chargée de la codification sous l'autorité de laquelle plus de 20 codes furent entrepris.

De même que lorsqu'elle en fixe les modalités d'application, l'autorité administrative doit respecter la loi qu'elle codifie. Mais la codification fiscale, mise en oeuvre par décret, n'en constitue pas moins en pratique une occasion d'extension des compétences réglementaires normales (Section 1).

En fait à l'occasion des grandes codifications fiscales (1926, 1934, 1948, 1950) les pouvoirs publics ont manifesté la volonté de réaliser, en même temps qu'une meilleure présentation, des réformes de fond : aussi ont-ils choisi la formule du décret-loi (Section 2).

SECTION 1 : LA CODIFICATION FISCALE PAR DECRET.

La subordination du règlement à la loi se traduit ici par la règle suivant laquelle le décret doit se borner à des adaptions de forme. Mais tout le problème réside en ce qu'il est parfois difficile de distinguer entre les adaptations de forme et les modifications de fond.

I - LIMITES DU DECRET DE CODIFICATION.

Le travail des codificateurs est délicat et requiert évidemment d'autres instruments qu'une paire de ciseaux et un pot de colle. Le Conseil d'Etat a établi des règles strictes dont l'objet est d'assurer le respect de la loi et que le législateur, bien conscient du problème, rappelle parfois lorsqu'il prévoit lui-même la codification par décret des dispositions qu'il édicte.

A - LES REGLES APPLICABLES.

Tous les auteurs ont insisté sur la difficulté du travail de codification (2).

Cette difficulté apparaît d'autant plus si l'on considère que la mise à jour du Code Général des Impôts est aujourd'hui une opération de grande ampleur : le Journal

---

- (2) : Voir par exemple : ARDANT, "La codification permanente des lois, décrets et circulaires", R.D.P. 1951, p. 35 ; TUNC, "La codification des textes législatifs et réglementaires", Rev. Adm. 1954, p. 147.

Officiel a publié les 27, 28 et 29 juillet 1973 deux décrets et un arrêté de codification portant mise à jour à la date du 1er juin 1973 ; cette refonte intégrait les dispositions fiscales de 50 lois, 73 décrets et 45 arrêtés ministériels, intervenus ou ayant pris effet entre le 15 juin 1971 et le 1er juin 1973 et concernait 821 articles du code ou de ses annexes : 278 étaient modifiés, 253 abrogés et 290 créés.

Un effort de transposition s'impose au codificateur en de nombreuses circonstances : des contradictions, des incompatibilités peuvent apparaître avec le rapprochement de textes d'époques différentes, une loi fiscale peut être maladroitement rédigée, une impropriété de termes peut avoir échappé au législateur...

Le problème essentiel est de savoir si le codificateur, qui doit assurer "la toilette juridique" du texte, peut réaliser des réformes de détail pour résoudre toutes ces difficultés. Le danger est qu'à cette occasion il empiète sur le domaine réservé au législateur.

Le juge administratif a donc établi des règles visant à cantonner le décret de codification dans un travail purement formel (3).

Les adaptations de forme consistent en une mise en harmonie des dispositions du code avec celles de la loi, une meilleure coordination, une présentation plus méthodique. Pour M. ETTORI, l'expression "adaptions de forme" concerne trois points : le classement, le plan et la rédaction (4). De même, selon M. GROSHENS, le travail du codificateur ne peut porter que sur la rédaction, le vocabulaire ou la ponctuation des textes (5).

- (3) : Voir : ARRIGHI, "La codification des textes législatifs d'ordre fiscal", Annales du Centre Universitaire de Toulon et du Var, U.E.R. Sciences juridiques et économiques, Mars 1972, p. 23 ; MOREAU, "Les incidences juridictionnelles de la codification en droit public français", A.J.D.A. 1973, p. 395.

- (4) : ETTORI : "Les codifications administratives", Et. et Doc. du Cons. d'Etat 1956, n° 10, p. 41.

- (5) : GROSHENS : "La codification par décrets des lois et règlements", D. 1958, chr., p. 157.

Les dispositions codifiées ne puisent d'ailleurs leur valeur juridique que dans le seul texte original qui leur a donné naissance. La cour de Cassation vise les textes originaux et n'indique la référence aux codes que par parenthèses. S'agissant de textes réglementaires, si le décret de codification peut apporter des modifications de fond, il doit respecter les règles de compétence et de procédure (6) : le Conseil d'Etat annula ainsi pour excès de pouvoir un décret simple modifiant les dispositions d'un décret en Conseil d'Etat qui avait été repris dans une codification. C'est bien que la codification n'a pas modifié la force juridique du texte codifié qui demeure celle d'un décret en Conseil d'Etat (7).

Un décret de codification ne peut ni modifier au fond ni abroger aucune des dispositions législatives en vigueur (8). Il ne peut notamment abroger une loi par simple omission : la Cour de Cassation a ainsi jugé que la codification par décrets en 1934 des textes législatifs relatifs aux douanes n'avait pas eu pour effet d'abroger les dispositions d'anciennes lois douanières non reprises par le code (9).

Le législateur lui-même rappelle fréquemment au pouvoir réglementaire les limites qui s'imposent à lui lorsqu'il intègre des dispositions fiscales dans le code.

B - L'INTERVENTION DU LEGISLATEUR.

Il est fréquent en effet qu'une loi prévoit la mise en harmonie du Code Général des Impôts avec les dispositions fiscales qu'elle édicte : loi n° 53.79 du 7 février

---

- (6) : Sur la possibilité offerte au codificateur d'apporter aux textes réglementaires les modifications jugées indispensables en même temps que la codification, voir : C.E. 30 mars 1960, Comptoir Agricole et Commercial, Rec. 237 ; C.E. 2 décembre 1960, Union Nationale des Grandes Pharmacies de France et de l'Union Française et Sieur AUGER, Rec. 661.

- (7) : C.E. 11 février 1966, Ordre des Avocats à la cour de Paris et Sieur GRANTE, Rec. 104.

- (8) : Voir par exemple : C.E. 9 octobre 1964, MEUNIER, Rec. 454 ; C.E. 4 février 1966, Dame Veuve CAFFORT, A.J.D.A. 1966, p. 420.

- (9) : Cass. Crim. 15 janvier 1948, Bull. Crim. n° 13.

1953 (art. 69, dernier alinéa), loi n° 67.1114 du 21 décembre 1967 (art. 14, parag. VII), loi n° 68.108 du 2 février 1968 (art. 23), loi n° 69.1161 du 24 décembre 1969 (art. 9, parag. V)...

Le législateur peut à cette occasion préciser la mission du décret. Ainsi l'article 49 de la loi n° 48.23 du 6 janvier 1948, relative à certaines dispositions d'ordre fiscal, chargeait le gouvernement de procéder "avant le 31 décembre 1948, par règlements d'administration publique rendus sur la proposition du ministre des finances, à la refonte des codes fiscaux afin de les mettre en harmonie avec les dispositions de la présente loi et de réaliser l'unification des déclarations et des obligations des contribuables".

Mais le plus souvent le législateur prend le soin de rappeler l'interdiction pour le décret de modifier au fond la loi : l'article 58 de la loi n° 63.1316 du 27 décembre 1963 par exemple précise que "...le gouvernement est également autorisé à apporter par décrets en Conseil d'Etat aux dispositions du Code Général des Impôts et du Code du Domaine de l'Etat les compléments et adaptations rendus nécessaires par la présente loi, sans qu'il puisse en résulter aucune modification de fond".

Le législateur se montre soucieux de préserver ses compétences fiscales telles qu'elles ont été définies par le constituant. Dans certaines lois on retrouve les termes mêmes de l'article 34 de la Constitution de 1958 : ainsi l'article 106 (deuxième alinéa) de la loi n° 59.1472 du 28 décembre 1959 dispose : "...il sera également procédé par décrets à la mise en harmonie des dispositions du Code Général des Impôts avec celles de la présente loi sans qu'il puisse en résulter une modification de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement des impositions qu'elles concernent". L'article 78 de la loi n° 61.1396 du 21 décembre 1961 utilise également cette formule de même que l'article 58 (parag. I) de la loi n° 63.254 du 15 mars 1963.

S'agissant de cette loi du 21 décembre 1961, portant loi de finances pour 1962, il est intéressant de noter que le législateur a prévu l'information des parlementaires, ou tout au moins des commissions des finances du Parlement. L'article 78 prévoit en effet une refonte du code mais précise

que "...le nouveau code ne pourra être publié qu'à l'expiration d'un délai de trois mois après sa communication aux commissions des finances de l'Assemblée Nationale et du Sénat".

En réalité il est fréquent que le pouvoir réglementaire, à l'occasion d'une opération de codification, modifie au fond une disposition législative.

II - L'ALTERATION DE LA LOI FISCALE PAR LE DECRET DE CODIFICATION.

Cette situation est essentiellement la conséquence de la difficile distinction entre la modification de fond et la simple adaption de forme à laquelle peut être confronté le pouvoir réglementaire. Comme l'écrit M. MOREAU (précité), "...l'opposition entre la forme et le fond semble aussi artificielle dans les disciplines juridiques qu'en matière poétique". Il est vrai que même lorsque ce problème ne se pose pas le codificateur commet parfois des erreurs, notamment par omission.

En toute hypothèse le décret de codification qui va à l'encontre de la volonté du législateur est sanctionné par le juge.

A - LA DIFFICILE DISTINCTION ENTRE LA MODIFICATION DE FOND ET L'ADAPTATION DE FORME.

La jurisprudence du Conseil d'Etat offre quelques exemples particulièrement significatifs à cet égard.

Le problème s'est posé notamment lors de la suppression de la taxe proportionnelle et de la surtaxe progressive et de leur remplacement par l'impôt sur le revenu des personnes physiques (I.R.P.P.).

L'article 1 398 bis du Code Général des Impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 14 avril 1954,

exonérait de la contribution foncière des propriétés bâties certains contribuables à la condition, entre autres, que "...sous le régime de l'année en cours, ils n'eussent pas été passibles, en raison des bénéfices ou des revenus de l'année précédente, de la surtaxe progressive ou de la taxe proportionnelle frappant les bénéfices ou revenus professionnels". Par la suite l'article 1 de la loi du 28 décembre 1959 supprima ces impôts et les remplaça à compter du 1er janvier 1960 par un impôt unique : l'I.R.P.P.

Or cet impôt unique s'applique à certains revenus non professionnels (capitaux mobiliers et revenus fonciers), contrairement aux deux impôts qui le précédaient. Les codificateurs ont donc estimé que faire bénéficier de l'exonération les personnes non passibles de l'I.R.P.P. aurait modifié la portée de l'article 1 398 bis.

C'est donc en bonne conscience qu'ils décidèrent de subordonner l'exonération à la condition que le contribuable "...n'ait été passible, sous le régime en vigueur avant le 1er janvier 1960, ni de la surtaxe progressive ni de la taxe proportionnelle".

Ils n'ont pris garde qu'ainsi ils modifiaient plus considérablement encore la portée de la loi, cristallisant une situation fiscale établie à une certaine date, alors que le texte faisait référence à une situation au regard des impôts sur le revenu "...sous le régime de l'année en cours"... Le Conseil d'Etat estima donc que le décret de codification du 27 avril 1961 était illégal (10).

Dans une autre affaire la question posée à la Haute Juridiction était celle de savoir si l'exonération trentenaire de contribution foncière, prévue par l'article 1 401, parag. I, 1°, en ce qui concerne le revenu des terrains ensemencés, plantés ou replantés en bois, s'étendait à l'I.R.P.P. substitué à l'ancienne surtaxe progressive par la loi du 28 décembre 1959. L'article 76 du Code Général des Impôts, dans sa rédaction initiale issue de l'article 8 de la loi du 31 juillet 1949, prévoyait que pour les bois, oseraies, aulnaies et saussaies, le revenu passible de l'impôt sur le revenu des

---

- (10) : C.E. 10 février 1967, JACQUIER, Rec. 67 ; R.D.P. 1967, p. 969, note WALINE.

personnes physiques au titre des bénéfices agricoles serait fixé à deux fois le revenu ayant servi de base à la contribution foncière des mêmes propriétés pour 1948. Un deuxième alinéa disposait en outre que tout terrain ensemencé, planté ou replanté en bois, c'est-à-dire précisément les terrains bénéficiant de l'exonération trentenaire de contribution foncière, serait exonéré de la taxe proportionnelle pendant les trente premières années du semis, de la plantation ou de la replantation. Il résulte clairement de cette dernière disposition que le législateur de 1949 avait entendu ne soustraire les revenus des terrains exonérés pour trente ans de la contribution foncière que de la taxe proportionnelle et non de la surtaxe progressive. L'article 64-3° de l'ordonnance du 30 décembre 1958 n'a pas modifié cette situation puisqu'il a simplement réduit du double au simple du revenu foncier le revenu des bois passible, selon les cas, de la taxe proportionnelle et de la surtaxe progressive ou seulement de cette dernière. Par la suite l'alinéa 2 de l'article 76, limitant le bénéfice de l'exemption à la taxe proportionnelle, n'a été supprimé que comme conséquence de la mise en harmonie des dispositions du code avec la loi du 28 décembre 1959 qui créa l'I.R.P.P. Mais, aux termes de l'article 3 de cette loi, l'I.R.P.P. "...est soumis quant à la détermination des bases et du lieu de l'imposition... aux mêmes règles que la surtaxe progressive...". De plus, comme le fait observer le commissaire du gouvernement DELMAS-MARSALET dans ses conclusions, aucune disposition de la loi de 1959 n'a eu pour effet d'étendre à l'I.R.P.P., substitué à la surtaxe progressive, l'exonération initialement prévue en matière de taxe proportionnelle. Le Conseil d'Etat, suivant les conclusions du commissaire du gouvernement et reprenant d'ailleurs la solution qui avait déjà été adoptée par la doctrine et l'administration, considéra en conséquence que, dans le régime issu de la loi de 1959, les revenus des terrains bénéficiant de l'exonération trentenaire de contribution foncière n'étaient pas exonérés de l'I.R.P.P. La circonstance que le codificateur de 1959 ait cru bon de supprimer l'alinéa de l'article 76 qui limitait l'exonération à la taxe proportionnelle est sans influence à cet égard (11).

- (11) : C.E. 18 mars 1970, req. n° 78.299, D.F. 1970, n° 28, comm. 803, concl. DELMAS-MARSALET. Voir également C.E. 5 mars 1975, req. n° 92.241, D.F. 1975, n° 18, comm. 638, concl. FABRE.

Cette affaire montre que, malgré le soin pris par les rédacteurs de codes, des distortions de textes et donc de droit sont toujours possibles.

Mais des erreurs de codification peuvent également se produire : ainsi dans un arrêt du 19 décembre 1969 le Conseil d'Etat a redressé une erreur qui pouvait faire douter de l'égalité des droits du contribuable et de l'administration en matière de compensation reconnue par l'article 21 de la loi du 27 décembre 1963. Il résultait des termes de l'article 20 de cette loi que le législateur avait entendu accorder des droits égaux en ce domaine à l'administration et au contribuable, aussi bien au stade des redressements qu'à celui de la procédure contentieuse engagée à la suite d'une réclamation. La note du 30 juillet 1964 dans laquelle l'administration faisait le commentaire de ces dispositions était elle-même tout à fait conforme à la volonté du législateur. Or le Code Général des Impôts ne mentionne l'égalité des droits de l'administration fiscale et du contribuable qu'au niveau des redressements (art. 1649, quinquies C) et non au niveau des réclamations contentieuses (art. 1955) (12).

De même le Conseil d'Etat a admis la compensation entre l'I.R.P.P. et la taxe complémentaire "...quoique les articles 1946 et 247-2 du Code Général des Impôts (applicables au litige) ne fassent pas mention de cette dernière taxe..." (13).

Quelles que soient les difficultés qui peuvent apparaître lorsqu'il s'agit d'intégrer une réforme fiscale dans le code, le juge sanctionne le décret de codification qui modifie la loi fiscale ou en altère la portée.

- (12) : C.E. 19 décembre 1969, Société X..., req. n° 75.364, Rec. 598.

- (13) : C.E. 21 novembre 1969, Dame Veuve X..., req. n° 73.143, Rec. 526. La taxe complémentaire a été supprimée à compter de l'imposition des revenus de 1970 (loi n° 69.1161 du 24 décembre 1969, art. 5, parag. I).

B - LA SANCTION DU JUGE.

L'opération de codification ne légitime pas les atteintes à la règle de la subordination du pouvoir réglementaire.

La jurisprudence est sur ce point constante et traditionnelle : c'est par exemple de la façon la plus nette déjà que la Cour de Cassation estima dans deux arrêts du 15 mai 1928 et du 14 juin 1929 que le décret du 28 décembre 1926, portant codification des contributions indirectes, n'avait pu avoir pour objet ni pour effet de modifier des dispositions de valeur législative. Si la loi du 3 août 1926 (art. 1) (14) permettait au gouvernement de prendre des décrets-lois sur des sujets précis en matière de réforme fiscale, elle ne l'autorisait pas, en ce qui concerne la codification qu'il avait également à réaliser, à modifier des lois. De la même façon le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 27 juillet 1936, considéra que le décret de codification du 15 octobre 1926 n'avait pu légalement modifier la portée de l'article 80 de la loi du 13 juillet 1925 (selon cet article les sommes provenant des amortissements effectués par les sociétés sur le montant de leurs actions ou de leurs parts au moyen de prélèvements opérés sur le compte "profits et pertes", les réserves ou les provisions diverses du bilan, devaient être comprises dans les bases de l'impôt général sur le revenu dû par les bénéficiaires, lorsque ces amortissements n'avaient pas été rendus obligatoires par une clause des statuts antérieure à la promulgation de la loi du 13 juillet 1925) (15).

Il n'est pas rare de rencontrer des articles du Code Général des Impôts rédigés de telle manière qu'ils aboutissent à trahir complètement la volonté du législateur. La loi du 31 juillet 1949 par exemple disposait en son article 18 que "...les sociétés coopératives de production, de transformation, de conservation et de vente de produits agricoles et leurs unions... sont passibles de la taxe à la production,

---

- (14) : D.P. 1926, 4, 297.

- (15) : C.E. 27 juillet 1936, Ministre des finances c/Sieur X..., Rec. 871.

sauf lorsqu'elles effectuent des opérations usuellement pratiquées par des cultivateurs agissant isolément ou si elles assurent la présentation commerciale et la vente des produits récoltés par leurs membres, quels que soient les moyens et techniques mis en oeuvre par elles". Or l'article 257 du code qui reproduisait cette disposition excluait purement et simplement du bénéfice de l'exonération les coopératives effectuant la présentation commerciale et la vente des produits récoltés par leurs adhérents, réduisant ainsi considérablement le champ d'application de la loi (16).

Si l'on ajoute à ces difficultés d'une codification qui doit s'en tenir à des adaptations de forme la volonté qui anime le plus souvent les pouvoirs publics de réaliser, en même temps que cette opération, des réformes de fond, on comprend que les grandes codifications fiscales aient été assurées suivant la formule du décret-loi.

- (16) : C.E. 21 mars 1960, Conserverie Coopérative Agricole Picarde, Rec. 210.

SECTION 2 : LA CODIFICATION FISCALE PAR DECRET-LOI.

Le pouvoir réglementaire se trouve dans cette hypothèse investi du pouvoir de modifier au fond les dispositions fiscales de valeur législative qu'il codifie (17).

Cependant l'expérience des grandes codifications fiscales montre que, même dans ces conditions, il a le plus souvent largement dépassé le cadre de la délégation qui lui était consentie.

I - LES GRANDES CODIFICATIONS FISCALES.

La première codification réalisée après l'importante réforme fiscale de 1914-1917 date de 1926. La loi du 6 juillet 1934 chargea à nouveau le gouvernement de procéder "à la codification de la législation fiscale française".

Enfin la loi du 17 août 1948 est à l'origine du code actuel.

Ces trois grandes codifications se présenten véritablement comme trois étapes, chacune étant caractérisée par une extension toujours plus importante des compétences du pouvoir réglementaire.

A - LES CODIFICATIONS DE 1926 et de 1934.

La codification de 1926 repose sur deux textes distincts : les lois du 29 avril et du 3 août 1926.

- (17) : Sur l'utilisation d'une manière générale de la formule du décret-loi dans le domaine fiscal, voir infra, 2ème Partie, Chap. 2.

Celle-ci, comme nous l'avons vu, autorisait le gouvernement à modifier par décrets-lois certaines dispositions fiscales mais ne l'habilitait pas à procéder à la codification suivant cette formule. C'est sur le visa de cette loi que s'appuient les codes fiscaux de 1926, à l'exception du code des impôts directs : code des contributions indirectes, code des douanes, code de l'enregistrement, code des impôts sur le chiffre d'affaires, code des droits de timbre et code des valeurs mobilières.

La loi du 29 avril 1926 (art. 8) (18) prévoyait la codification des textes relatifs aux impôts sur le revenu (assiette, recouvrement et contentieux). C'est sur son visa que fut publié le décret du 15 octobre 1926. Mais le pouvoir réglementaire ne pouvait procéder qu'aux ajustements de forme reconnus nécessaires. De plus, si la ratification des assemblées était prévue, la loi organisait également une certaine participation des parlementaires à la codification puisque le décret devait être rendu sur l'avis d'une commission comprenant au moins trois députés et deux sénateurs, composition qui reflète la prééminence traditionnelle de la chambre basse en matière financière.

Les prérogatives du pouvoir réglementaire n'étaient donc pas très importantes. Il en fut autrement à l'occasion de la codification de 1934.

La loi du 6 juillet 1934 (art. 14) (19) chargeait le gouvernement de procéder "par décrets à la codification de la législation fiscale française". Ces décrets devaient être soumis à la ratification des Chambres avant le 31 décembre 1934 et avoir force exécutoire jusqu'à la décision du Parlement.

Sur cette base 7 décrets furent édictés, baptisés tantôt "décret" tantôt "décret-loi" par le gouvernement : code de la taxe sur le chiffre d'affaires et des taxes uniques, code des impôts directs et des taxes assimilées, code des contributions indirectes, codes des droits d'enregistrement (code fiscal des valeurs mobilières, code des timbres et code de l'enrégistrement), code des douanes, code des impôts locaux

---

- (18) : D.P. 1926, 4, 209 et 211.
- (19) : D.P. 1935, 4, 1.

d'Alsace et de Lorraine, code des taxes spéciales à Paris.

La question de l'étendue des pouvoirs accordés au gouvernement s'est posée à l'occasion de cette codification.

La Cour de Cassation, après avoir constaté que le décret du 21 décembre 1934, portant code fiscal des valeurs mobilières, bien que soumis au Parlement n'avait pas été ratifié, jugea qu'il était illégal puisqu'il majorait les taux d'un impôt (le droit de timbre) frappant les valeurs mobilières et dépassait ainsi la délégation consentie en modifiant une disposition législative (20). Certes, le gouvernement bénéficiait d'une délégation de pouvoirs, comme pour réaliser la réforme fiscale prévue par l'article 13 de cette même loi du 6 juillet 1934, mais, s'agissant de la codification, la portée en était plus restreinte. Pour la Cour de Cassation le gouvernement ne pouvait modifier au fond les lois fiscales en vigueur que dans la stricte mesure où cela était nécessaire au travail de codification (21).

La doctrine s'est même interrogée sur le point de savoir si le législateur avait réellement accordé au gouvernement une délégation de pouvoirs pour réaliser la codification. En effet l'article 13 de la loi, qui concerne la réforme fiscale, impose comme date limite aux fins de ratification le 31 octobre 1934 tandis que l'article 14, concernant la codification, fixe cette date au 31 décembre. L'existence de deux délais différents pourrait ainsi correspondre à une différence de pouvoirs (22).

Encore ambiguë en 1934 l'étendue des compétences du pouvoir réglementaire ne pouvait plus être discutée lors de la codification de 1948-1950.

- (20) : En l'espèce l'article 19 de la loi du 23 décembre 1933.
- (21) : Cass. Com. 26 février 1950 (2 arrêts), J.C.P. 1951, II, 6284.
- (22) : Voir BOCQUET, L'impôt sur le revenu, 4ème éd., t. 1, p. 17.

B - LA CODIFICATION DE 1948-1950.

La codification de 1950 s'analyse comme étant d'origine réglementaire avec valeur légale. Il est nécessaire de retracer, au moins schématiquement, la genèse du Code Général des Impôts pour faire apparaître cette extension du pouvoir réglementaire.

La loi du 17 août 1948 (art. 5, parag. II) chargeait le gouvernement de réaliser une réforme fiscale et aussi de procéder à une refonte des codes fiscaux : "avant le 1er janvier 1949, le gouvernement procèdera à une refonte d'ensemble des codes et textes fiscaux, à l'effet de réduire le nombre des impôts, droits et taxes, d'aménager et de normaliser leurs règles d'application, de simplifier les formalités exigées des contribuables et les tâches imparties aux administrations financières, de coordonner les procédures de contrôle, de recouvrement et de contentieux. Les codes et textes ainsi refondus seront annexés au projet de loi de finances de 1949 qui devra être déposé avant le 10 décembre 1948. Leurs dispositions entreront obligatoirement en vigueur avant le 1er janvier 1949".

Le pouvoir de modifier des lois en vigueur était donc accordé au gouvernement qui se voyait ainsi doté de prérogatives étendues. Les décrets cependant ne pouvaient être exécutoires qu'après leur examen par le Parlement. Celui-ci avait à donner son approbation, au moins implicite puisque son silence suffisait.

Trois décrets furent adoptés : l'un, en date du 8 décembre 1948, portant refonte du code des douanes, l'autre, le 9 décembre 1948, portant réforme fiscale et du même jour le troisième portant fusion des codes fiscaux antérieurs (qui jusque là avaient été publiés séparément), sauf celui des douanes. Le nouveau code du 9 décembre ne modifiait en fait que très peu la législation antérieure, ou sur des points de détail. Il ne fut d'ailleurs pas publié, contrairement au code des douanes et au décret de réforme. Sa mise en vigueur simultanée était en effet incompatible avec le décret de réforme, les deux décrets ayant été établis séparément : le code ne tenait pas compte de la réforme fiscale.

L'explication de cette "bizarrerie", le mot est de M. CHRETIEN (23), est la suivante : le gouvernement désirait faire une réforme fiscale, si modeste fût-elle ; aussi a-t-il pris le parti de diviser les risques en estimant que si le décret de réforme était rejeté par le Parlement, celui-ci accepterait au moins le décret portant fusion des codes fiscaux. L'ennui c'est que le Parlement n'en a rejeté aucun.

Il apparut donc nécessaire de mettre en harmonie le nouveau code avec la réforme. Le législateur demanda au gouvernement d'y procéder par règlement d'administration publique (loi n° 48.1974 du 31 décembre 1948, art. 15). Mais le gouvernement avait déjà prévu cette situation et s'était donné à lui-même cette mission dans le décret de réforme fiscale (art. 274), s'accordant un délai supplémentaire par rapport à celui que lui avait assigné la loi du 17 août et surtout étendant ses pouvoirs.

Cet article 274, qui reçut valeur législative de la loi du 31 décembre 1948 avec le décret de réforme fiscale, prévoyait qu'il devait être procédé avant le 1er juillet 1949 à la mise en harmonie du code avec la réforme fiscale et en outre que la codification pourrait comporter des dispositions tendant à coordonner les procédures de contrôle, de recouvrement et de contentieux et à simplifier les formalités ou déclarations imposées aux contribuables.

Il résultait de la combinaison de l'article 15 de la loi du 31 décembre 1948 et de l'article 274 du décret de réforme que la codification devait être réalisée par règlement d'administration publique avant le 1er juillet 1949. Ce délai fut prorogé par de nombreuses lois jusqu'à finalement la loi du 2 avril 1950 (art. 16) qui imposa un délai de 8 jours à compter de sa promulgation.

C'est dans ces conditions qu'intervint le décret du 6 avril 1950 "portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec la réforme fiscale de 1948 et les lois subséquentes". L'ensemble de ces textes a été refondu en un code unique intitulé "Code Général des Impôts".

- (23) : "La réforme fiscale", J.C.P. 1949, I, 762.

Le décret ne fut d'ailleurs publié que le 30 avril 1950. Cette publication tardive était cependant sans importance, le Conseil d'Etat considérant un tel retard comme cause d'illégalité d'un décret que si la loi elle-même attache la nullité à l'inobservation du délai qu'elle impartit (24), ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

La "généalogie légale" du code de 1950 met en évidence l'importance du rôle joué par le pouvoir réglementaire. Non seulement le cadre de la délégation consentie était particulièrement large mais encore c'est par décret qu'il avait été fixé (art. 274), le législateur n'étant intervenu que pour ratifier.

En outre le gouvernement a largement méconnu l'habilitation qu'il s'était fixée à lui même.

II - LE PROBLEME DE LA LEGALITE DE CERTAINES DISPOSITIONS DU CODE GENERAL DES IMPOTS.

Aussi bien en 1948 qu'en 1950 le pouvoir réglementaire est sorti sur bien des points du cadre de la délégation consentie.

Aux problèmes ainsi posés le système de la validation conditionnelle" adopté par la loi du 31 décembre 1948 en a ajouté d'autres, comportant des conséquences graves sur le plan de la sécurité juridique.

A - LA MECONNAISSANCE PAR LE CODIFICATEUR DES TERMES DES HABILITATIONS CONSENTIES.

S'agissant du décret de codification du

- (24) : Voir par exemple : C.E. 23 novembre 1951, Sieur HOUYEZ, Rec. 547 ; R.S.L.F. 1953, p. 160, chr. CHRETIEN.

9 décembre 1948, un certain nombre de dispositions ont pour effet d'instituer des pénalités. C'est par exemple l'objet de l'article 1924 qui prévoit une "amende fiscale" pour infraction aux textes concernant certains impôts (taxe à la première mutation, taxes additionnelles à certains droits d'enregistrement...). Or, si compréhensifs soient les termes de la loi du 17 août 1948, il ne semble pas que le gouvernement était autorisé à créer des pénalités à propos de ces impôts qui n'en comportaient pas auparavent (25).

Le code de 1950 contient également des dispositions qui excèdent manifestement la mise en harmonie du décret de codification du 9 décembre 1948 avec le décret de réforme fiscale du même jour ainsi que l'habilitation contenue dans l'article 274. M. MORANGE, constatant à l'occasion du code de 1950 "un fléchissement de l'esprit de légalité", cite à titre d'exemple l'article 1915. Ce texte, prétendant combiner les articles 1994 et 2043 du décret de codification de 1948 et l'article 272 du décret de réforme, aboutissait en réalité à étendre le champ d'application d'une disposition manifestement défavorable aux contribuables. Il s'agit de la règle suivant laquelle, en matière de contributions indirectes, le juge de paix ne pouvait refuser de viser le titre de perception (lequel avait remplacé la contrainte), à peine de répondre des valeurs pour lesquelles il avait été décerné. Le codificateur étendait cette règle aux droits d'enregistrement (26).

Mais les problèmes les plus graves qui se posent à propos de cette codification de 1948-1950 résultent du mécanisme de la validation décidé par le législateur.

B - LES CONSEQUENCES DE LA VALIDATION PAR LA LOI DU 31 DECEMBRE 1948.

D'une manière générale la légalité des

- (25) : L'article 1924 a été repris par l'article 1785 du nouveau code.

- (26) : MORANGE : "L'illégalité de certaines dispositions du Code Général des Impôts", R.S.L.F. 1950, p. 648.

codifications administratives est fréquemment assurée par l'intervention du législateur : la loi du 3 avril 1958 a ainsi validé un certain nombre de codifications qu'elle énumère. La codification échappe alors aux recours contentieux. De plus, la valeur législative reconnue au code a pour conséquence l'abrogation implicite des textes anciens contraires à ses dispositions. La Cour de Cassation a même estimé, dans le cas du décret portant code des douanes, qu'une énumération de textes, par ce qu'expresse, était limitative et que, par conséquent, les lois n'y figurant pas étaient de ce fait abrogées (27).

Selon l'article 15 de la loi du 31 décembre 1948, "les dispositions du code des impôts annexé au décret du 9 décembre 1948 se substituent à celles des codes actuellement en vigueur dans la mesure où elles ne sont pas contraires au décret du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale".

La jurisprudence tant administrative que judiciaire considéra qu'il y avait là validation implicite mais certaine du décret de réforme fiscale qui revêt ainsi force de loi (28).

Quant aux dispositions du décret de codification, la validation en est explicite mais sous réserve qu'elles ne contrarient pas le décret de réforme. Dans ces conditions le Conseil d'Etat a estimé que les dispositions du code de 1950, reprises du décret de codification de 1948 et non contraires à la réforme fiscale, étaient insusceptibles de recours. L'arrêt de principe est celui du 12 novembre 1954, Commune de Saint-Yorre (Rec. 589), par lequel le Conseil d'Etat rejeta le recours pour excès de pouvoir de cette ville contre l'article 1582 (alinéa 2) du code de 1950 (concernant la surtaxe sur les eaux minérales), au motif que cet article était la reproduction de l'article 1723 du décret de codification de 1948 qui ne contredisait aucune disposition de la réforme fiscale.

- (27) : Cass. Com. 19 octobre 1953, S. 1954, 1, 132.

- (28) : C.E. 9 mars 1951, GUIOLET, Rec. 146 ; Cass. Crim. 3 juillet 1952, MAILLET et autres, J.C.P. 1953, II, 7 358.

Cette jurisprudence fut confirmée dans l'ordre administratif et judiciaire. Le Conseil d'Etat a rejeté par exemple un recours contre l'article 230 du Code Général des Impôts, concernant les conditions d'assujettissement à la taxe d'apprentissage, car il était la reproduction d'une disposition du code de 1948 (art. 342) conforme au décret de réforme fiscale (art. 111) (29). De même, le recours contre l'article 1655 du Code Général des Impôts, soumettant aux obligations fiscales des commerçants les personnes qui, sous le couvert d'associations régies par la loi du 1er juillet 1901, organisent des spectacles, a été rejeté par le juge administratif car cet article reproduisait l'article 1 801 du code de 1948 qui n'était pas contraire à la réforme (30).

Cette jurisprudence aboutit à une certaine insécurité juridique puisque, à tout moment, une disposition du Code Général des Impôts peut être remise en cause.

Si le code de 1950 reprend des dispositions du décret de codification de 1948 contraires à la réforme, le juge fiscal doit en constater l'illégalité. C'est lui qui intervient en dernier ressort pour apprécier la légalité de telle ou telle disposition du Code Général des Impôts. Le doute est donc permis tant qu'un article n'a pas reçu du juge fiscal son "certificat de légalité".

L'hypothèse n'est pas théorique : la Cour de Cassation a constaté par exemple l'illégalité de l'article 1559 du Code Général des Impôts, concernant l'impôt sur les spectacles. Cet article reproduisait l'article 1 702 du code de 1948 qui allait à l'encontre d'une disposition du décret de réforme fiscale (31). De même l'article 1835 du Code

---

- (29) : C.E. 6 décembre 1957, Union des Industries Métallurgiques et Minières, Rec. 657 ; A.J.D.A. 1958, p. 32, note DRAGO ; R.S.F. 1958, p. 367, chr. CHRETIEN.

- (30) : C.E. 7 février 1958, Fédération Française des Ciné-Clubs, A.J.D.A. 1958, p. 116 ; voir également C.E. 27 juin 1958, Sieur X..., req. n° 40 803, Rec. 393 : l'article 2 005 du C.G.I., relatif aux amendes en cas de refus de communication de documents aux administrations fiscales et issu du décret de codification de 1948, ne peut être illégal pour être contraire à l'article 156 de l'ancien code des impôts directs, puisque le décret de réforme fiscale lui-même comportait une disposition exactement semblable (art. 115). Pour la jurisprudence judiciaire, voir par exemple : Cass. Com. 31 janvier 1956 (2 arrêts), A.J.D.A. 1956, p. 183 et 196.

- (31) : Cass. Civ. 31 janvier 1956, R.S.L.F. 1957, p. 328, chr. CHRETIEN.

Général des Impôts, concernant des sanctions pénales, est illégal car il reproduit un article du code de 1948 (art. 1966) qui modifiait une disposition du code des impôts directs de 1934 (art. 146, alinéa 1), cette disposition ayant été reprise par le décret de réforme fiscale (art. 115) (32).

La codification de 1948-1950 fut donc la source d'importantes difficultés contentieuses sans pour autant assurer pleinement la réalisation des objectifs recherchés par les pouvoirs publics, à savoir la simplicité et la sécurité juridique.

La valeur du code actuel en tant qu'outil de travail et instrument de protection est en effet contestée (33).

Le Code Général des Impôts est aujourd'hui un document volumineux. Les textes applicables sont fréquemment modifiés : des dispositions figurant dans le code peuvent donc ne plus être en vigueur ; les codifications successives compliquent la recherche dans la mesure où tel article de telle édition n'a rien à voir avec le même article d'une édition précédente. La codification ne permet pas la localisation dans le temps des droits et devoirs des contribuables qui sont annuels et annuellement appréciés ; elle ne fait pas connaître le champ d'application dans le temps d'une disposition fiscale, obligeant ainsi l'interprète, pour le règlement d'affaires anciennes, à en rechercher le point de départ et à reconstituer des états de droit successifs.

Il faut en outre tenir compte des erreurs de codification qui sont toujours possibles.

En dehors de l'hypothèse des refontes des codes fiscaux opérées par décrets-lois, la difficulté du

---

- (32) : Voir CHRETIEN : "De l'illégalité du Code Général des Impôts de 1950 devant les tribunaux judiciaires", J.C.P. 1954, I, 1149 ; du même auteur : "Les décisions juridictionnelles relatives à l'illégalité de certaines dispositions du Code Général des Impôts", J.C.P. 1955, I, 1241.

- (33) : Voir par exemple : J.O. déb. A.N. 22 août 1970, p. 3742, n° 12 805 ; J.O. déb. A.N. 22 avril 1972, p. 942, n° 22460.

travail de codification explique le mécanisme de l'extension des compétences du pouvoir réglementaire mais ne le légitime pas. Dans tous les cas en effet le juge sanctionne le décret de codification qui méconnaît les termes ou l'esprit de la loi.

Qu'elles en fixent les modalités d'application ou bien qu'elles en codifient les dispositions, les autorités centrales doivent toujours respecter la loi et ne pas empiéter sur le domaine réservé au législateur. Les assouplissements à la règle de la subordination qui sont admis par le juge ne sont fondés que sur le souci d'assurer pleinement et efficacement la réalisation de la volonté du législateur.

Les compétences réglementaires des organes délibérants des collectivités locales sont plus larges : à ce niveau le principe de légalité de l'impôt doit se combiner avec la reconnaissance des libertés locales.

TITRE II

LES COMPÉTENCES REGLEMENTAIRES DES AUTORITÉS DÉCENTRALISÉES

Les collectivités locales disposent de conseils représentatifs élus, selon les termes de l'article 72 de la Constitution de 1958, ainsi que de l'autonomie financière qui se traduit au plan juridique par le vote d'un budget spécial et l'existence d'un système fiscal particulier.

Les organes délibérants des collectivités locales, conseils municipaux et conseils généraux, ont été dotés, en matière fiscale, de compétences qui dépassent en bien des hypothèses celles des autorités centrales (Chapitre I).

Si le principe de légalité de l'impôt n'est pas en cause, ces compétences n'en posent pas moins un problème d'interprétation de la Constitution (Chapitre II).

CHAPITRE I

L'IMPORTANCE DES COMPÉTENCES FISCALES DES ASSEMBLÉES LOCALES

L'autonomie financière des collectivités locales a conduit le législateur à les doter de ressources fiscales propres sur lesquelles elles puissent disposer de larges prérogatives.

L'existence d'un système fiscal local justifie les compétences reconnues aux autorités décentralisées. Cependant ces compétences, qui peuvent porter sur l'assiette, le taux ou les modalités de recouvrement de l'impôt, s'exercent toujours sur la base d'une loi et dans les limites fixées par le législateur.

I-FONDEMENT ET PORTEE DE CES COMPETENCES.

La plupart des taxes communales et départementales, appelées à disparaître avec la mise en vigueur de la réforme de 1959, furent créées par la loi du 13 août 1926 qui fut le point de départ de cette tendance à doter les collectivités locales d'un système fiscal autonome.

A-L'EXISTENCE D'UN SYSTEME FISCAL LOCAL.

La fiscalité locale étant dans une large mesure séparée de celle de l'Etat, le législateur a été conduit à reconnaître des prérogatives importantes aux assemblées délibérantes.

L'évolution s'est d'ailleurs faite dans le sens d'une autonomie toujours plus marquée, accroissant d'autant les attributions des organes locaux. Après la réforme

CAILLAUX de 1917 et l'ordonnance n° 59.108 du 7 janvier 1959, toute référence aux anciennes contributions directes d'Etat disparaît. L'ordonnance de 1959 a prévu une profonde réforme du système fiscal local. L'achèvement en 1973 des travaux de révision des évaluations foncières des propriétés bâties, entrepris dans les conditions prévues par la loi n° 68.108 du 2 février 1968, et l'incorporation dans les rôles au 1er janvier 1974 des résultats de la deuxième révision quinquennale des évaluations foncières des propriétés non bâties (1) ont permis une mise en vigueur partielle de la réforme (2).

Dans ce contexte les compétences réglementaires des autorités des collectivités locales qui concernent, pour l'essentiel, les impositions perçues uniquement au profit de ces collectivités ont été progressivement élargies. Le décret n° 55.609 du 20 mai 1955 a, par exemple, abrogé les dispositions de la loi du 13 août 1926 qui soumettaient à approbation les délibérations des conseils municipaux fixant les tarifs des taxes dans la limite des maxima légaux. Un nouvel élargissement a été réalisé par les ordonnances n° 59.108 et 59.110 du 7 janvier1959

Il convient, avant d'étudier l'étendue des pouvoirs des autorités locales, de bien en préciser la portée pour comprendre les problèmes d'interprétation de la Constitution qui se posent.

B - PORTEE DES PREROGATIVES DES AUTORITES LOCALES.

Les conseils municipaux et les conseils

- (1) : Décret n° 73.1204 du 29 décembre 1973.

- (2) : Loi n° 73.1229 du 31 décembre 1973, sur la modernisation des bases de la fiscalité directe locale (cette loi supprime la plupart des contributions et taxes en vigueur et institue la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties et la taxe d'habitation en remplacement des contributions foncières sur les propriétés bâties et non bâties et de la contribution mobilière). Voir : D.F. 1974, n° 12 bis, La réforme de la fiscalité locale ; Rev. Fin. Com., mars 1974, p. 65, La réforme des impôts directs locaux.

généraux exercent leurs compétences à l'égard de recettes de nature fiscale qui sont à compter au nombre des impositions dont il appartient au législateur, aux termes de l'article 34 (alinéa 2, 4°), de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement (3).

A cet égard, si ce même article (alinéa 4, 2°) dispose que "la loi détermine les principes fondamentaux.. de la libre administration des collectivités locales, de leurs compétences et de leurs ressources", il n'y a point de contradiction. C'est en effet pour les ressources non fiscales que le législateur doit s'en tenir aux principes fondamentaux. La doctrine ainsi que la jurisprudence l'ont admis sans ambiguïté. "En matière de ressources locales, écrit M. IMBERT, si la détermination d'une recette relève du pouvoir législatif, la fixation de son quantum entre dans le domaine réglementaire, sauf pour les recettes fiscales" (4).

Le législateur se borne à déterminer les principes fondamentaux de ressources telles que le produit de l'exploitation de services publics locaux ou du domaine communal ou départemental, les subventions de l'Etat... Le Conseil d'Etat a ainsi admis que le principe d'une subvention et la détermination de son volume global relevaient de la loi. Mais la définition des modalités de calcul, la fixation du quantum sont du domaine réglementaire à la condition, bien entendu, que le gouvernement ne dénature pas, en établissant par exemple des taux très bas, le principe de la subvention (5).

- (3) : Cela ressort parfaitement de la décision du Conseil Constitutionnel du 30 janvier 1968, J.O. 1er février 1968, p. 1195 (dans cette décision le Conseil se fonde sur l'article 34, alinéa 2, 4°, pour interpréter les compétences du législateur en matière de fiscalité locale. Il s'agissait en l'espèce de l'article 22 de la loi n° 68.108 du 2 février 1968 qui stipulait qu'aucune mesure réglementaire ne pouvait entrainer une diminution des ressources fiscales locales. Le Conseil Constitutionnel estima que cette disposition ne pouvait concerner que les mesures d'application de ladite loi et non avoir une portée générale car la plénitude de compétence du législateur au titre de l'article 34 ne fait pas obstacle au pouvoir réglementaire du gouvernement sur la base de l'article 37 de la Constitution).

- (4) : IMBERT, "Le budget communal", Jur. Clas. Adm., fasc. 127, n° 68.

- (5) : C.E. 13 décembre 1968, Fédération nationale des élus républicains, Rec. 644 (légalité du décret du 27 août 1961 instituant des majorations de subventions en faveur d'opérations

Les compétences des conseils municipaux et des conseils généraux s'analysent donc bien comme des empiètements sur le domaine réservé au législateur.

II - ETENDUE DES COMPETENCES REGLEMENTAIRES DES AUTORITES LOCALES.

L'analyse des textes applicables montre que ces compétences peuvent concerner les trois phases de la mise au point de la dette fiscale : détermination de l'assiette, fixation du taux et des modalités de recouvrement, l'étendue en étant variable suivant les taxes concernées.

A - AU NIVEAU DE L'ETABLISSEMENT DE L'ASSIETTE.

Trois types de prérogatives sont, à ce niveau, à la disposition des autorités locales : d'une part elles peuvent avoir le choix, pour un impôt donné, entre plusieurs modes d'assiette préalablement définis ; d'autre part elles peuvent déterminer, dans certaines limites, les bases d'imposition d'une taxe (6) ; enfin, elles peuvent accorder des exonérations à telle ou telle catégorie de contribuables.

Mais dans tous les cas ces pouvoirs ont été prévus par le législateur lui-même et doivent s'exercer dans les limites qu'il a pu fixer.

L'article 1494 du Code Général des Impôts, avant la mise en vigueur partielle de la réforme de la fiscalité locale, énumérait un certain nombre de taxes facultatives et prévoyait que les conditions d'application de ces taxes

---

d'équipement menées notamment par les communes fusionnées).

- (6) : La terminologie fiscale utilise le mot "taxe", en matière de finances locales, non seulement quand il s'agit du payement d'un service rendu mais aussi quand il s'agit d'un impôt distinct de l'impôt d'Etat.

seraient fixées par un décret. Or l'article 1507 du même code permettait à ce décret d'instituer, pour une même taxe, plusieurs modes d'assiette (et de perception) entre lesquels les conseils municipaux avaient le choix. Bien entendu la liberté des assemblées locales ne consistait qu'en un choix d'un mode d'assiette déjà défini. Elles ne pouvaient elles-mêmes le modifier ou en prévoir un autre et, si un seul mode d'assiette était prévu, il s'imposait. Certaines de ces taxes facultatives pouvaient également être établies par les conseils généraux (art. 1591), mais les modalités d'assiette (et de perception) ne pouvaient pas être différentes de celles existant au niveau des communes : en cas de désaccord les conseils municipaux devaient adopter les modalités de la taxe départementale.

Ces dispositions ne sont plus ajourd'hui en vigueur mais la formule n'a pas été abandonnée. Ainsi l'article 1529 nouveau (issu de la codification du 22 janvier 1975) (7) prévoit que le décret qui doit fixer les conditions d'application de la taxe sur la valeur locative des locaux servant à l'exercice d'une profession et de la taxe de balayage, qui sont des taxes facultatives, peut établir plusieurs modes d'assiette (et de perception) entre lesquels les communes ont le choix.

Quant à la détermination des bases d'imposition, l'article 1411 (nouveau) par exemple prévoit, en ce qui concerne la taxe d'habitation, que le conseil municipal peut ajouter à l'abattement obligatoire pour charges de famille un abattement à la base dont le taux est de 10 % de la valeur locative moyenne des habitations de la commune (8).

Les autorités locales peuvent également être habilitées à accorder des exonérations : ainsi l'article

---

- (7) : Décret n° 75.46 du 22 janvier 1975, "mettant en harmonie le Code Général des Impôts avec certaines dispositions portant réforme des impositions perçues au profit des collectivités locales et de leurs groupements et incorporant à ce code diverses dispositions d'ordre fiscal", J.O. 26 janvier 1975, p. 1176.

- (8) : Loi du 31 décembre 1973, art. 5, parag. II. Dans le même ordre d'idées l'ordonnance n° 59.108 du 7 janvier 1959 prévoyait que les conseils généraux pourraient décider que, pour l'ensemble des communes du département et en faveur de tous les assujettis, il serait déduit de la base d'imposition de la taxe d'habitation, à titre de minimum de loyer, un pourcentage de la base d'imposition moyenne dans le département qui ne pouvait excéder 20 % ni être inférieur à 5 %.

1473 bis les autorise à exonérer de la patente "...dont elles auraient normalement été redevables, en totalité ou en partie et pour une durée ne pouvant excéder 5 ans, les entreprises qui procèdent soit à des transferts, extensions ou créations d'installations industrielles ou commerciales, soit à une reconversion d'activité, avec le bénéfice d'un agrément du ministre de l'économie et des finances".

Ces dispositions relatives à la patente constituent l'un des nombreux procédés d'incitation à la décentralisation industrielle. Mais l'application de cet article 1473 bis n'est pas sans avoir posé parfois un certain nombre de problèmes. Lors de l'installation par exemple d'une usine CITROEN à Chartres-de-Bretagne, l'administration avait appliqué une réduction de 50 %, décidée par les autorités locales, de telle façon que le résultat avait été de faire financer la quasi totalité de ladite réduction par l'usine elle-même : elle avait déterminé le principal fictif total de la patente pour la commune, ce principal étant considérablement augmenté du fait de l'installation de l'usine CITROEN qui représentait à elle seule 95 % de la matière imposable de la commune, et, sur cette base constituée par le principal fictif, l'administration avait appliqué la réduction de 50 % au principal applicable à l'entreprise. Enfin elle avait, à partir du chiffre obtenu, calculé le nombre de centimes nécessaires pour équilibrer le budget. Cette solution, qui aboutissait à faire supporter 91 % de la patente par la société CITROEN au lieu de 95 % correspondant à sa situation réelle dans la commune, était bien, comme le souligna le Tribunal Administratif de Rennes, "incompatible tant avec l'esprit dans lequel ont été instituées les mesures destinées à favoriser la décentralisation industrielle qu'avec la lettre même de l'article 1473 bis du Code Général des Impôts". L'administration aurait dû calculer la contribution à laquelle la société aurait normalement été imposée si elle n'avait bénéficié d'aucune réduction puis appliquer à l'imposition ainsi obtenue la réduction de 50 % (9).

D'autres dispositions du code habilitent les assemblées locales à accorder des exonérations : les conseils

---

- (9) : T.A. de Rennes 4 mai 1966, Société CITROEN c/Directeur Départemental des Impôts, A.J.D.A. 1966, p. 556, note DRAGO.

municipaux peuvent ainsi exonérer certains immeubles de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, ou en réduire le montant (art. 1521, parag. III, nouveau). Ils peuvent également renoncer à percevoir en tout ou partie la taxe locale d'équipement sur un certain nombre de constructions et de locaux énumérés par l'article 1585, C, II (constructions édifiées par les organismes d'H.L.M. ou par les propriétaires d'une habitation familiale reconstituant leurs biens expropriés, constructions édifiées dans des zones dont l'urbanisation n'est pas prévue, bâtiments à usage agricole, certaines constructions à usage industriel ou commercial...) (10).

Les pouvoirs des autorités locales peuvent également s'exercer au niveau de la fixation du taux de l'impôt.

B - AU NIVEAU DE LA FIXATION DU TAUX.

Dans certains cas les autorités locales ont toute latitude pour fixer le taux d'un impôt. Cette compétence peut aussi s'exercer à l'intérieur de certaines limites, le dépassement de ces limites étant soumis à l'approbation de l'autorité de tutelle.

Pour les "4 vieilles" (foncière bâtie, foncière non bâtie, patente et mobilière) et certaines taxes assimilées, le conseil municipal votait librement le nombre de centimes additionnels nécessaires pour équilibrer son budget. Il n'était enfermé dans aucune limite légale et n'avait pas nécessairement à épuiser au préalable d'autres possibilités de ressources. Cette solution, donnée par le Conseil d'Etat dans un arrêt du 3 mai 1961, PETELAUD (Rec. 281), correspondait avec la doctrine administrative : "...la détermination du nombre des centimes additionnels, déclara le ministre des finances à l'Assemblée Nationale, est fonction des nécessités de l'équilibre budgétaire. A cet égard, le conseil municipal a la faculté,

---

- (10) : Loi d'orientation foncière n° 67.1253 du 30 décembre 1967, art. 64, parag. II.

conformément au principe de la libre administration des collectivités locales défini par l'article 72 de la Constitution, de fixer à un niveau plus ou moins élevé le volume des dépenses de la collectivité" (11).

Pour l'avenir, l'ordonnance du 7 janvier 1959 (Section 5, art. 18, parag. I) prévoit que "le taux de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, de la taxe foncière sur les propriétés bâties, de la taxe d'habitation et de la taxe professionnelle perçues au profit de chaque commune est fixé par délibération du conseil municipal". Pour les départements le conseil général est compétent. L'ordonnance ne prévoit qu'une seule réserve : le taux doit être le même pour les quatre taxes. Toutefois, le conseil général, ou le conseil municipal, peut, par délibération spéciale, fixer pour une, deux ou trois de ces taxes un taux majoré qui ne pourra être supérieur de plus de 20 % au taux normal (parag. II).

Pour certains impôts la loi prévoit un taux maximum que l'autorité locale peut dépasser, mais sa délibération est alors soumise à approbation.

Le taux maximum de la taxe sur la valeur locative des locaux servant à l'exercice d'une profession est fixé à 60 % de la valeur locative pour les communes (art. 1527 nouveau) et 30 % pour les départements (art. 1590 nouveau). Mais il est prévu que les assemblées locales peuvent dépasser ces limites. La délibération du conseil municipal est alors soumise à l'approbation du préfet ou du sous-préfet, lorsque ce dernier règle le budget de la commune, si le taux adopté n'excède pas le quadruple du maximum fixé par la loi. Dans les autres cas c'est un arrêté du ministre de l'intérieur et du ministre de l'économie et des finances qui est requis (art. 316, Ann. II, nouveau). Pour les départements cet arrêté est exigé dans tous les cas (art. 317, Ann. II, nouveau) (12).

- (11) : J.O. déb. A.N. 29 mai 1970, p. 2 109.

- (12) : Le décret n° 69.491 du 30 mai 1969 avait édicté des règles semblables pour les taxes facultatives qui étaient énumérées à l'article 1 494 du Code Général des Impôts. Notons que lorsqu'une délibération doit être approuvée par un arrêté conjoint de deux ministres, si l'un des deux refuse, la délibération n'est pas approuvée : C.E. 16 octobre 1964, Ministre de l'intérieur c/ Commune de Longlaville, Rec. 473, A.J.D.A. 1965, p. 150, note V.S.

Le produit total de la taxe de balayage que les communes ont la faculté d'instituer ne peut dépasser les dépenses qui leur sont occasionnées par le balayage de la superficie des voies livrées à la circulation publique : le tarif est fixé par délibération du conseil municipal et approuvé par arrêté préfectoral (art. 289, Ann. I, nouveau).

Dans le cadre des maxima et des rapports fixés par le législateur, les autorités locales sont libres de déterminer à leur gré les taux des taxes établies. Elles peuvent notamment instituer des taux progressifs ou dégressifs (13) ou bien des discriminations si, conformément au principe de l'égalité devant l'impôt, les contribuables se trouvent dans des situations distinctes. Une commune par exemple a pu légalement établir des discriminations suivant la fréquence de la desserte en ce qui concerne la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (14).

La formule du taux maximum assure donc une certaine liberté aux autorités locales qui peuvent ainsi moduler la charge fiscale selon les problèmes propres aux collectivités qu'elles administrent (15). C'est dans cet esprit, certainement, que fut aménagé par le législateur le système des taux de la taxe locale d'équipement (16). Le taux de cette

---

- (13) : C.E. 2 novembre 1938, Société Les Petits-Fils de FRANÇOIS de WENDEL, Rec. 814 ; C.E. 6 mars 1939, Compagnie industrielle et minière du Nord et des Alpes, Rec. 142.

- (14) : C.E. 28 février 1934, CHIEZE, Rec. 275.

- (15) : Cette formule du taux maximum a été prévue pour un nombre important de taxes locales : taxe pour frais de visite ou de poinçonnage des viandes (art. 204 C.A.C. ; loi n° 65.997 du 29 novembre 1965, art. 15, parag. IV : le taux maximum est égal au taux de la taxe sanitaire) ; taxe de séjour (art. 218 C.A.C.) ; taxe sur les entreprises spécialement intéressées à la prospérité de la station (décret du 14 novembre 1968, art. 9 : taux maximum fixé à 5 % des recettes brutes pour les entreprises exploitant des engins de remontée mécanique) ; impôt sur les spectacles, jeux et divertissements (art. 1560, parag. II du C.G.I. ; loi n° 70.1199 du 21 décembre 1970, art. 17 : les conseils municipaux peuvent décider une majoration allant jusqu'à 50 % des tarifs prévus pour certaines catégories d'impositions. Des taux de majoration distincts peuvent être adoptés)...

- (16) : Loi n° 67.1253 du 30 décembre 1967, modifiée par la loi n° 69.1263 du 31 décembre 1969 et la loi n° 71.581 du 16 juillet 1971.

taxe, "...établie sur la construction, la reconstrution et l'agrandissement des bâtiments de toute nature", est fixé à 1 % de la valeur de l'ensemble immobilier, mais il peut être porté jusqu'à 3 % par délibération du conseil municipal et au-delà de 3 % et jusqu'à 5 % au maximum par arrêté préfectoral sur la demande du conseil municipal (art. 1585 E) (17). Pour une même catégorie de constructions le taux doit être uniforme pour l'ensemble du territoire communal (art. 1585 F) (18). En fixant des taux différents par catégorie de bâtiments les conseils municipaux peuvent donc favoriser tel ou tel type de constructions.

La mise en oeuvre de la procédure permettant la fixation d'un taux supérieur à 3 % a suscité quelques difficultés. Dans sa rédaction initiale en effet la loi d'orientation foncière du 30 décembre 1967 (art. 66, parag. II) prévoyait que le taux majoré serait fixé par décret sur la demande du conseil municipal. Or, plus de deux ans après le vote de la loi, aucun des décrets nécessaires n'était intervenu et, en attendant qu'ils soient pris, le taux de 1 % s'appliquait automatiquement dans les communes concernées. Cette situation était évidemment préjudiciable aux finances communales : le gouvernement, par une mesure de déconcentration administrative et après consultation du Conseil Constitutionnel sur la nature juridique des dispositions à modifier (19), décida donc de

---

- (17) : Voir par exemple : arrêté préfectoral du 25 octobre 1974, pris à la demande du conseil municipal de la commune de Villecresnes (Val de Marne) en date du 13 septembre 1974, fixant à 5 % le taux de la taxe locale d'équipement pour toutes les catégories de constructions. Le nouveau taux est entré en vigueur le 1er janvier 1975 ; Bull. Mun. Off. de la Ville de Paris, 19 novembre 1974, n° 221.

- (18) : Ce qui n'interdit pas, comme nous l'avons vu, aux conseils municipaux d'accorder des exonérations ou des réductions de la taxe à certains locaux et constructions.

- (19) : Dans sa décision rendue le 13 novembre 1970 (J.O. 1970 p. 10 736), le Conseil Constitutionnel estima que, dans la mesure où elles avaient pour effet d'attribuer à une autorité de l'Etat la compétence pour porter, à la demande du conseil municipal, la taxe locale d'équipement à un taux supérieur à 3 % et inférieur ou égal à 5 %, les dispositions de l'article 66 (parag. II) de la loi d'orientation foncière mettaient en cause un principe fondamental de la libre administration des collectivités locales et avaient le caractère législatif. Cependant, dans la mesure où elles tendaient seulement, en attribuant au gouvernement compétence pour exercer ce pouvoir par décret simple, à désigner l'autorité qui doit exercer au nom de l'Etat les attributions relevant de la compétence qui appartient à

substituer par décret à la procédure initialement prévue une autre procédure donnant aux préfets le pouvoir d'approuver les délibérations des conseils municipaux demandant un taux compris entre 3 et 5 %.

Lorsque la fixation d'un taux supérieur à 3 % est demandée, la délibération prise par l'assemblée locale peut, dans l'attente de l'arrêté d'approbation, instituer un taux provisoire au plus égal à 3 %.

Le Code Général des Impôts (art. 1585, E) prévoit que le taux de la taxe locale d'équipement ne peut faire l'objet d'aucune modification avant l'expiration d'un délai de 3 ans à compter de la date de son entrée en vigueur. Mais cette restriction à la liberté des assemblées locales concerne uniquement une décision de majoration : le conseil municipal peut modifier à tout moment le taux de droit commun de 1 % mais, une fois qu'il l'a modifié pour le majorer, il ne peut plus procéder à une autre modification avant l'expiration d'un délai de 3 ans. Le Conseil d'Etat a eu ainsi l'occasion de juger que, dans une ville où la taxe locale d'équipement était entrée en vigueur au taux de droit commun de 1 % à compter du 1er octobre 1968, le conseil municipal, prenant pour la première fois une délibération en la matière à la date du 20 décembre 1968, avait pu légalement porter le taux à 3 % (20). De plus, un conseil municipal peut fixer un nouveau taux si les éléments intervenant dans la détermination de la valeur des ensembles immobiliers viennent à être modifiés, soit par un décret établissant de nouvelles valeurs forfaitaires au mètre carré (art. 1585, D) soit par tout autre décret d'application prévu par le code (art. 1585, H). Le nouveau taux est alors réputé, pour le calcul du délai, avoir été fixé à la date à laquelle est entré en vigueur le taux auquel il se substitue.

Pour certaines taxes l'autorisation de dépassement du taux limite peut être subordonnée à certaines

---

celui-ci en vertu de la loi, le Conseil Constitutionnel jugea que lesdites dispositions avaient un caractère réglementaire. Cette décision habilitait donc le gouvernement à transférer ses pouvoirs au préfet par décret : ce fut l'objet du décret n° 71.173 du 26 février 1971.

- (20) : C.E. 4 février 1974, S.C.I. de Châteaufarine-Chavanne-Perrin, D.F. 1974, n° 16, comm. 435.

conditions. La loi n° 69.1160 du 24 décembre 1969 (art. 8) modifie par exemple le taux limite de la taxe sur l'électricité (21) et précise : "si l'application du présent article ne permet pas à une collectivité territoriale ou à un groupement de collectivités d'obtenir des ressources équivalentes à celles que lui procuraient, avant la promulgation de la présente loi, la taxe sur l'électricité et les surtaxes ou majorations de tarifs, ces collectivités ou groupements pourront être autorisés à majorer en conséquence les taux limites". Le décret n° 70.957 du 21 octobre 1970 exige en ce cas une autorisation accordée par arrêté préfectoral. L'article 8 (parag. IV) de cette même loi prévoit également une hypothèse de majoration temporaire lorsqu'une commune, ayant institué la distribution électrique, ne peut faire face aux charges d'électrification. En ce qui concerne la taxe sur la publicité (22), le conseil municipal peut doubler les taux, les tripler ou les quadrupler, voire aménager une échelle de tarifs variables, s'il y a plus de 100 000 habitants dans la commune.

Mais c'est certainement au niveau de la perception de certaines taxes que les compétences des organes délibérants des collectivités locales sont les plus déterminantes.

C - AU NIVEAU DE LA PERCEPTION.

Les assemblées locales ont le pouvoir de renoncer à la perception d'une taxe établie de plein droit par le législateur, de décider ou non du recouvrement de certains impôts, de déterminer les modes de paiement.

Les conseils municipaux peuvent ainsi renoncer à la perception de la taxe locale d'équipement : en effet, bien qu'instituée de plein droit dans les communes de 10 000 habitants et plus et dans les communes de la région parisienne figurant sur une liste arrêtée par décret (23), les

- (21) : Art. 199 du C.A.C.
- (22) : Art. 207 du C.A.C.
- (23) : Décret n° 72.988 du 5 octobre 1972.

conseils municipaux, par une délibération qui les engage pour 3 ans, peuvent renoncer à la percevoir. Ces délibérations ne peuvent rétroagir ; toutefois, à titre transitoire, l'administration avait admis qu'il ne serait pas procédé au recouvrement de la taxe dans les communes où les délibérations de renonciation à la perception étaient intervenues avant le 1er juillet 1969; La taxe devait être restituée d'office lorsqu'elle avait déjà été recouvrée (24).

Dans les autres communes la taxe locale d'équipement n'est que facultative et les conseils municipaux peuvent l'instituer ou non.

Il s'agit là d'un autre titre de compétence important pour les autorités locales : elles peuvent décider ou non de la perception d'un impôt simplement prévu par la loi. L'impôt de solidarité nationale, établi par une ordonnance du 15 août 1945, constitue le seul exemple d'impôt facultatif au niveau de la fiscalité étatique.

Les taxes facultatives mises à la disposition des collectivités locales étaient, avant l'entrée en vigueur partielle de la réforme prévue en 1959, assez nombreuses et particulièrement en matière de fiscalité directe (25). Aujourd'hui la taxe d'enlèvement des ordures ménagères et la taxe sur la valeur locative des locaux servant à l'exercice d'une profession sont facultatives pour les communes (26).

- (24) : Voir réponse du ministre de l'économie et des finances à M. DONNADIEU, J.O. déb. A.N. 29 mai 1970 ; Jur. Clas. Fisc., La fiscalité immobilière, fasc. 620, 621 et 622.

- (25) : L'article 1505 (ancien) du Code Général des Impôts donnait une simple autorisation globale de perception des taxes énumérées à l'article 1 494 (ancien) : taxe des prestations, taxe d'enlèvement des ordures ménagères, taxe sur les cercles, sociétés et lieux de réunion, taxe sur le revenu net des propriétés bâties ou non bâties, taxe sur les balcons et constructions en saillie, taxe sur la valeur locative des locaux servant à l'exercice d'une profession, taxe d'habitation (instituée par la loi du 13 août 1926), taxe sur les chasses gardées...

- (26) : Art. 1 520 et art. 1 527 (nouveaux) du C.G.I. L'article 14 (parag. II) de la loi n° 74.1129 du 30 décembre 1974, loi de finances pour 1975, dispose que les communes, leurs groupements ou les établissements publics locaux peuvent instituer, lorsqu'ils assurent l'enlèvement des ordures ménagères, une redevance calculée en fonction de l'importance du service rendu. Les assemblées délibérantes sont compétentes. L'institution de cette redevance entraîne la suppression de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

Cette dernière taxe est également à la disposition des départements (27). En fait, s'agissant des taxes directes, ne reste plus obligatoire pratiquement, pour les communes comme pour les départements, que la vieille redevance des mines qui date d'une loi du 21 avril 1810 (28).

La faculté de décider de la perception d'une taxe peut être réservée à certaines communes : ainsi la perception de la taxe de balayage n'est possible que pour les communes assurant le balayage des voies livrées à la circulation publique qui incombe aux propriétaires riverains (29).

L'ordonnance du 7 janvier 1959 a également rendu facultatives certaines contributions indirectes, comme la taxe de séjour.

L'avantage du système de la taxe facultative est de renforcer l'autonomie des collectivités locales qui deviennent maîtresses de l'opportunité de certains choix fiscaux. Les élus locaux peuvent opter pour les taxes à la fois les plus rentables et les moins impopulaires. Pour M. GOSSEREZ, la taxe facultative peut être considérée comme une technique fiscale libérale qui établirait en fait un certain consentement à l'impôt entre assujetti possible et bénéficiaire éventuel, consentement qui se situerait au niveau des collectivités de base, là où le citoyen est le plus proche de l'administration, si les taxes sont établies après consultations et enquête (30).

- (27) : Art. 1590 (nouveau) du C.G.I.

- (28) : Art. 1 519 (nouveau) et art. 1 587 (nouveau) du C.G.I. A cette redevance, on peut ajouter la taxe spéciale applicable aux sociétés coopératives agricoles et aux sociétés d'intérêt collectif agricole, instituée par l'article 15 de la loi n° 71.1025 du 24 décembre 1971 et perçue au profit des départements et des communes et de leurs groupements.

- (29) : Art. 1 528 (nouveau) du C.G.I. De la même façon l'article 1 494 prévoyait que la taxe annuelle sur la valeur vénale des propriétés non bâties, aujourd'hui supprimée, était réservée aux communes qui avaient dressé un plan d'aménagement ou d'urbanisme. Seules, également, les communes de plus de 500 000 habitants, avaient la faculté d'instituer la taxe sur la valeur en capital des propriétés non bâties et bâties.

- (30) : GOSSEREZ, "La surtaxe sur les eaux minérales. Contribution à l'étude de la fiscalité facultative des collectivités locales", R.S.F. 1973, p. 553.

Le législateur a également, dans certains cas, permis aux assemblées locales de choisir entre plusieurs modes de paiement de l'impôt : ainsi la taxe des prestations, aujourd'hui supprimée, destinée à pourvoir aux dépenses d'entretien des voies communales et des chemins ruraux, pouvait être acquittée en nature au moyen d'un certain nombre de journées de travail (7 au maximum). Mais les conseils municipaux pouvaient exiger le paiement en argent, quel que soit le nombre de journées de prestations voté, d'une, plusieurs ou même de la totalité de celles-ci (31).

Il est donc incontestable que le législateur a conçu la fiscalité locale de façon à laisser une certaine marge d'initiative aux assemblées délibérantes qui se trouvent parfois dotées de prérogatives importantes.

Cependant ces compétences s'exercent toujours dans des limites précises et sous le contrôle du juge.

- (31) : La taxe de voirie, supprimée par la loi de finances n° 70.1199 du 21 décembre 1970 (art. 65), aurait appelé les mêmes observations. Sur ces deux taxes, voir : Rev. Fin. Com. 1960, p. 277. Notons une possibilité de paiement en nature également qui concerne les droits de succession : le contribuable peut, dans certaines conditions, acquitter l'impôt par la remise d'oeuvres d'art, de livres, d'objets de collection ou d'autres documents de valeur historique ou artistique (art. 1 716 bis du C.G.I.).

CHAPITRE II

LIMITES DES COMPÉTENCES FISCALES DES AUTORITÉS LOCALES

Bien qu'autorités budgétaires dans leur ressort, les autorités locales sont soumises à un contrôle juridictionnel et à la tutelle du pouvoir central (32).

Il n'en demeure pas moins que l'étendue de leurs compétences pose un problème d'interprétation de l'article 34 de la Constitution de 1958.

I-LE CONTROLE DE LA FISCALITE LOCALE.

L'absence de souveraineté, l'existence de textes législatifs et réglementaires et de principes du droit fiscal au respect desquels elles sont astreintes, permettent au juge fiscal d'apprécier la légalité des décisions des autorités locales

La notion de tutelle implique également une surveillance de la fiscalité locale par les autorités administratives centrales ou leurs représentants locaux.

A-LE CONTROLE DU JUGE.

Les autorités locales exercent leurs compétences dans le respect des lois et réglements en vigueur et des principes généraux du droit financier. En fait il n'est pas rare que ceux-ci soient méconnus (33).

- (32) : Voir : CATHELINEAU, "Le contrôle des finances communales en France", L.G.D.J. 1963.

- (33) : Voir : Revue des Fin. Com. 1968, p. 177, "Les principes généraux de la fiscalité communale". Sur le contrôle juridic-

Les principes de non-discrimination et de non-rétroactivité sont les plus fréquemment sanctionnés.

Le Conseil d'Etat a ainsi annulé des délibérations de conseils municipaux qui instituaient, sans base légale, des discriminations entre personnes assujetties à la patente (34) ou bien une délibération accordant une exonération à une entreprise, pour l'inciter à s'installer sur le territoire de la commune (35), ou encore une délibération par laquelle un conseil municipal décidait de restituer à certains contribuables les sommes qu'ilsavaient versées au titre des droits de stationnement (36).

Le principe de non-rétroactivité s'applique également aux délibérations des assemblées locales mais, devant les difficultés pratiques soulevées, le législateur dut l'aménager.

Les impots locaux sont établis d'après les faits existants au 1er janvier de l'année d'imposition (37). C'est à cette date que les contribuables deviennent redevables desdites impositions et c'est d'après la législation et la réglementation en vigueur à cette date que doivent être déterminés aussi bien les taux que les bases d'imposition de l'année (38). L'article 182 du Code d'Administration Communale (issu

---

tionnel du respect par les assemblées locales des lois et règlements, voir infra, parag. II (A).

- (34) : C.E. 29 juin 1955, Ville de Montreuil-sous-Bois, Rec. 663 ; C.E. 14 décembre 1956, Ville de Gennevilliers, A.J.D.A. 1957, p. 83.

- (35) : C.E. 3 mai 1918, SCHNEIDER, Rec. 410.

- (36) : C.E. 23 mai 1930, Société Métropole-Voitures, Rec. 548.

- (37) : Art. 1 415 (nouveau) du C.G.I. ; ordonnance du 7 janvier 1959, art. 19.

- (38) : Il ne pourrait en être autrement que dans la mesure où des dispositions législatives spéciales auraient prévu des dérogations à cette règle (voir par exemple : loi du 19 décembre 1920. Cette loi autorisait la ville de Paris à percevoir à partir du 1er janvier 1920 une taxe sur divers instruments de musique et précisait que, pendant les 3 années de son application, la taxe serait due pour l'année entière à raison de chacun des instruments possédé à la date du 1er janvier. Elle avait donc bien une portée rétroactive puisqu'elle affirmait à la fois que le fait générateur de la taxe était le 1er janvier de l'année d'imposition et que cette taxe, instituée en décembre 1920, serait perçue à partir du 1er janvier 1920).

de la loi du 6 janvier 1948, art. 9) disposait que si, avant le 1er janvier, le directeur des contributions directes n'avait pas reçu notification des quotités et taux des impositions et taxes communales à mettre en recouvrement, les impositions dues au titre des contributions directes et taxes assimilées étaient établies d'après les quotités de centimes et le taux des taxes du précédent budget. Dans ces conditions, les impositions établies d'après un budget communal voté postérieurement au 1er janvier de l'année à laquelle il s'appliquait étaient illégales quand ce budget augmentait le nombre de centimes et élevait le taux des taxes communales (39). L'ordonnance du 7 janvier 1959 (art. 42) modifia l'article 182 du Code d'Administration Communale en n'imposant plus à l'administration de retenir les taux et les centimes de l'année précédente mais en lui donnant seulement la faculté de le faire.

En fait, de nombreux conseils municipaux ne pouvant voter le budget communal qu'après le 1er janvier, ces dispositions aboutissaient à de très grandes difficultés. Aussi le législateur décida-t-il dans la loi de finances n° 65.997 du 29 novembre 1965 d'assouplir le système. L'article 53 de cette loi, repris aujourd'hui par l'article 1639 du Code Général des Impôts, dispose que "les impositions directes mises en recouvrement au profit des départements, communes, établissements publics, organismes ou fonds divers sont établies d'après

---

- (39) : C.E. 14 mai 1965, JACQUIER, Rec. 278, R.D.P. 1966, p. 164, concl. LAVONDES ; voir également : C.E. 9 janvier 1931, de la ROCHEFOUCAULD d'ESRISSAC, Rec. 9 (le vote par un conseil municipal en 1927 d'une taxe sur les chasses gardées ne peut produire d'effet qu'à partir du 1er janvier 1928) ; C.E. 16 mars 1942, S.A. de l'Entreprise Générale du Sud-Ouest, Rec. 818 (application rétroactive d'une disposition concernant la patente) ; C.E. 15 mars 1939, Ministre des Finances c/ BIRR, Rec. 721 (application rétroactive d'une disposition concernant la contribution foncière) ; C.E. 6 juin 1958, Fédération Nationale de l'Industrie Hôtelière de France et d'Outre-Mer, Rec. 313, R.P.D.A. 1958, p. 121, concl. LONG (dans cet arrêt le Conseil d'Etat a jugé qu'une délibération du conseil municipal de la ville de Paris, majorant les tarifs de la licence des débitants d'alcool, n'était pas applicable pour l'année 1952 car elle avait été prise au petit matin du 1er janvier. Le Conseil d'Etat refusa de tenir compte aussi bien de l'arrêt des aiguilles de l'horloge par le conseil municipal à minuit que de l'arrêté d'application du préfet qui avait été antidaté. Cette solution diffère de celle adoptée par la Haute Juridiction en ce qui concerne le Parlement. Il est arrivé en effet que le Conseil d'Etat estime qu'une loi budgétaire adoptée le 2 janvier mais publiée au Journal Officiel sous la date du 31 décembre devait être regardée comme ayant été adoptée le 31 décembre)...

les taux, tarifs ou éléments fixés pour l'année en cours, même s'ils ont été arrêtés postérieurement au 1er janvier. Toutefois, si le budget n'a pas été transmis à l'autorité de tutelle avant le 15 février, les impositions peuvent être établies d'après les mêmes données que l'année précédente". Ainsi l'administration peut-elle légalement tenir compte des délibérations des assemblées locales même si elles sont postérieures au 1er janvier.

Certains textes particuliers permettent au juge administratif de contrôler le caractère "juste et modéré" d'une taxe locale. Ce type de contrôle est assez inhabituel et les considérants de l'arrêt GUANTER du 1er avril 1960 sont intéressants à citer à cet égard : "...considérant que les droits de pesage constituent une taxe indirecte dont le produit ne fait l'objet d'aucune affectation spéciale et n'est pas nécessairement proportionné à l'importance des prestations fournies ou aux frais d'établissement et d'entretien du bureau de poids public ; que si, en vertu de l'arrêté des consuls du 7 brumaire an IX, la rétribution perçue à l'occasion du pesage, du mesurage et du jaugeage des marchandises doit être "juste" et "modérée", il ne résulte pas de l'instruction et, notamment, de la comparaison du tarif des droits dont il s'agit dans la commune du Perthus et de ceux perçus dans d'autres localités qu'en fixant le tarif de ladite taxe à 80 F par tonne de marchandises pesées le conseil municipal ait, par la délibération attaquée, méconnu les dispositions susmentionnées ; qu'il n'appartient pas au Conseil d'Etat statuant au contentieux, le détournement de pouvoir allégué n'étant pas établi, d'apprécier les motifs d'opportunité qui ont déterminé le conseil municipal du Perthus à fixer le tarif de ladite taxe à 80 F par tonne..." (40).

Mais,outre le contrôle juridictionnel, la notion de tutelle permet également aux autorités administratives centrales d'exercer une surveillance plus ou moins étroite sur les décisions fiscales des autorités locales.

- (40) : C.E. 1er avril 1960, Sieur GUANTER, R.D.P. 1960, p. 1061, rev. Jurisp. adm. AUBY.

B - LA TUTELLE DES AUTORITES CENTRALES.

Les différentes procédures qui ont pu être organisées au titre de la tutelle s'appliquent dans le domaine fiscal comme en tout autre secteur de l'action des autorités locales.

De plus, comme nous l'avons vu, le législateur a prévu dans une série d'hypothèses une participation spécifique du pouvoir central ou de son représentant local. Cette participation a été conçue essentiellement sous la forme d'un pouvoir d'approbation : ainsi le dépassement des taux maxima est soumis à l'approbation du préfet ou du ministre.

Le pouvoir d'approbation ne comporte pas celui de modifier le contenu de la décision de l'autorité sous tutelle, cette possibilité étant réservée aux hypothèses où le pouvoir de substitution est expressément prévu par un texte. De même, lorsqu'un conseil municipal donne une portée rétroactive à sa délibération le préfet peut la déclarer nulle de plein droit mais non en reporter la date d'effet à une date postérieure à celle de la délibération (41). En ce qui concerne les tarifs, l'annulation de l'approbation de l'autorité de tutelle a pour effet de remettre en vigueur les tarifs antérieurs (42).

Le système des taxes facultatives implique une réduction sensible des pouvoirs de l'autorité de tutelle. Son seul contrôle se limite à constater que les taux fixés n'excèdent pas les maxima prévus. Avant 1970 cependant le recours à la création d'une taxe facultative pouvait, dans certains cas, être le fait de l'autorité de tutelle. L'alinéa 3 de l'article 197 du Code d'Administration Communale prévoyait en effet que lorsque les ressources de la commune étaient insuffisantes pour subvenir aux dépenses obligatoires inscrites d'office, il y était pourvu par le conseil municipal ou "...en cas de refus de sa part, au moyen de ressources communales

---

- (41) : C.E. 16 octobre 1974, Sieur PIC, D.F. 1975, n° 4, comm.. 901, concl. LATOURNERIE.

- (42) : C.E. 6 octobre 1972, Ville de Bourges, c/Dame PLAGNE, D.F. 1972, n° 45 et 46, comm. 1 636.

prévues par la législation en vigueur et créées par décision de l'autorité supérieure". Or les taxes facultatives figurent au nombre de ces ressources communales prévues par la législation en vigueur. Cet alinéa a été supprimé par l'article 13 de la loi du 31 décembre 1970 sur la gestion municipale et les libertés communales.

Enfin la Cour des Comptes participe au contrôle de la fiscalité locale puisque, aux termes d'un décret-loi du 30 octobre 1935 (art. 191 et s... du Code d'Administration Communale), elle doit signaler aux ministres intéressés les taxes dont l'assiette ou la perception est contraire aux lois et règlements en vigueur. Le conseil municipal est appelé à délibérer de nouveau et, s'il maintient sa décision, le préfet est habilité à annuler.

Le contrôle juridictionnel et la tutelle assurent le respect par les assemblées locales des textes applicables.

Mais l'étendue des pouvoirs accordés par ces textes posent le problème de leur conformité à la Constitution.

II - LE PROBLEME DE LA CONSTITUTIONNALITE DES POUVOIRS DES AUTORITES LOCALES.

Les compétences réglementaires des assemblées locales doivent toujours avoir une base légale et s'exercer dans le respect de la volonté du législateur.

Mais celui-ci, soucieux de leur préserver une certaine marge d'initiative, a parfois doté les autorités locales, comme nous l'avons vu, de pouvoirs étendus dont le fondement constitutionnel est ambigu.

A - LE RESPECT DE LA LOI PAR LES AUTORITES LOCALES.

Il convient de constater au préalable que les impôts locaux sont au nombre des recettes fiscales à la perception desquelles le Parlement doit consentir annuellement. L'article 1er de chaque loi de finances rappelle ce principe : "sous réserve des dispositions de la présente loi, continueront d'être opérées pendant l'année..., conformément aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur,...la perception des impôts, produits et revenus affectés aux collectivités locales...".

En aucune façon les autorités locales ne pourraient créer ou supprimer, de leur propre initiative, des recettes fiscales. Ce sont là des prérogatives réservées au législateur et auxquelles celui-ci a toujours manifesté son attachement. Ainsi une loi du 29 décembre 1897 prévoyait que les communes pourraient, en remplacement des droits d'octroi supprimés, soit avoir recours aux taxes normalement prévues par la loi soit demander l'établissement de taxes spéciales. La loi de 1897 ne précisait ni l'assiette ni le tarif de ces taxes spéciales. Les communes avaient donc toute liberté. Cependant le législateur avait prévu que dans tous les cas une loi devrait intervenir pour approuver les taxes créées. L'une de ces taxes par exemple, créée par la ville d'Alès, fut annulée par le Conseil d'Etat pour défaut d'approbation législative (43).

Une jurisprudence constante sanctionne l'institution de taxes locales sans autorisation législative. Ainsi, si le maire de Lyon avait le droit de prescrire le poinçonnage des appareils dits limitateurs de courant avant leur mise en service, en vue d'assurer une bonne distribution de l'énergie électrique, et même le remplacement des appareils déjà installés par d'autres appareils poinçonnés, il ne pouvait sans excès de pouvoir créer une taxe à l'occasion de ces

---

- (43) : C.E. 1er juillet 1932, Société des Houillères de Rochebelle, Rec. 656 (il s'agissait en l'espèce d'une taxe de 15 % "sur la valeur locative imposée au droit proportionnel de patente et sur celle des locaux, chantiers et emplacements occupés ou possédés par les compagnies des mines pour les besoins de leur exploitation").

opérations, aucune loi ne l'y autorisant (44).

Des circonstances exceptionnelles peuvent cependant justifier dans certains cas la création de taxes par les autorités locales. Dans un arrêt de 1944 par exemple le Conseil d'Etat a admis que la création, le 13 juin 1940, par un "comité d'administration municipale" composé des membres présents du conseil municipal et de quelques personnalités locales, d'une taxe spéciale provisoire sur les ventes des commerçants n'était pas irrégulière dès lors que les opérations de guerre avaient crée dans la ville "une situation exceptionnelle qui imposait aux autorités municipales la nécessité de se procurer d'extrême urgence des ressources financières"(45). Bien entendu il s'agit là d'une jurisprudence propre à des "circonstances exceptionnelles" et qui ne porte pas atteinte au principe de l'autorisation législative.

Le juge contrôle la légalité des taxes et la régularité des procédures. Pas plus qu'elles ne peuvent créer un impôt de leur propre initiative, les autorités locales ne peuvent méconnaître les limites fixées à leurs compétences en établissant, par exemple, un impôt à un taux supérieur à celui qui avait été autorisé (46) ou bien, à l'inverse, en

---

- (44) : C.E. 28 décembre 1917, Compagnie du Gaz de Lyon, Rec. 870 ; voir également : C.E. 23 mars 1934, DEMONS, Rec. 430 (une commission syndicale créée pour administrer des marais communaux indivis entre plusieurs communes n'a pas qualité pour établir une taxe) ; C.E. 16 mai 1941, TOUBLANC, Rec. 90 (à propos de l'institution d'un droit proportionnel sur le prix de vente à la criée) ; C.E. 15 juillet 1957, Fédération algérienne des armateurs au chalut, Rec. 481 (à propos de l'établissement par le maire d'Oran d'un droit de place perçu sur ceux qui occupent des emplacements à la poissonnerie municipale : "...un tel droit ne figure pas au nombre des taxes que la loi permet aux communes d'instituer") ; C.E. 8 juillet 1960, Sieur COTTA, Rec. 463 ; C.E. 10 décembre 1969, Commune de Nerville la Forêt, Rec. 564 (dans cet arrêt le Conseil d'Etat sanctionna l'institution sans autorisation législative d'un "droit d'entrée" dans le cimetière communal par un conseil municipal dans le but de limiter l'octroi de concessions aux personnes étrangères à la commune)...

- (45) : C.E. 7 janvier 1944, LECOCQ, Rec. 5 ; R.D.P. 1944, p. 331, concl. LEONARD, note JEZE.

- (46) : C.E. 6 juillet 1956, Administration Générale de l'Assistance Publique, Rec. 290 (annulation d'un arrêté du maire d'Hyères fixant le tarif de la taxe de séjour à un taux supérieur au maximum autorisé).

n'accordant des avantages fiscaux, prévus par la loi, qu'à certains contribuables seulement, contrairement à la volonté du législateur (47).

Tout en devant s'exercer dans le respect de la loi, les pouvoirs fiscaux des autorités locales n'en ont pas moins été largement conçus, posant ainsi le problème de l'interprétation de l'article 34 de la Constitution.

B - LA PORTEE DE L'ARTICLE 34.

Cet article stipule d'une part que la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature (alinéa 2, 4°) et d'autre part que la loi s'en tient aux principes fondamentaux en ce qui concerne les ressources des collectivités locales (alinéa 4, 2°).

Au nombre des principes d'interprétation, il en est un qui veut que les dispositions spéciales l'emportent sur les dispositions générales. Dès lors, comme l'a montré M. GUIEZE (48), l'alternative est la suivante : ou bien on voit dans

---

- (47) : Ainsi la loi du 16 juin 1948 (art. 40) habilitait les conseils municipaux à décider une réduction de 25 % du taux de l'imposition de la taxe sur les spectacles en faveur des "music-halls", spectacles de variétés et spectacles cinématographiques dont les programmes comportaient une partie d'attractions. Une délibération du conseil municipal de Paris, en date du 8 juillet 1948, fut annulée car elle excluait du bénéfice de cet avantage fiscal les spectacles cinématographiques : C.E. 24 novembre 1950, Chambre Syndicale des cinémas de la région parisienne, Rec. 575. La responsabilité de la Ville de Paris fut d'ailleurs engagée à l'occasion de cette affaire. En effet la Société Nouvelle des Etablissements GAUMONT, exploitant un cinéma à Paris, demanda, conformément à la chose jugée, une nouvelle délibération prenant acte de l'arrêt du Conseil d'Etat et attaqua la décision implicite de rejet. La Haute Juridiction considéra que la Ville de Paris avait commis une faute de nature à engager sa responsabilité, le maintien illégal de ce régime fiscal causant un préjudice commercial aux spectacles cinématographiques : C.E. 21 février 1958, Société Nouvelle des Etablissements GAUMONT, Rec. 124 (jurisprudence constante ; voir par exemple C.E. 6 juillet 1911, DAZY, Rec. 800 : responsabilité de la Ville de Reims en raison des avantages indument consentis en matière de droits d'octroi à certains brasseurs seulement).

- (48) : Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière, L.G.D.J. 1974, p. 120.

l'article 34, alinéa 4, 2°, un texte de portée générale auquel dérogerait l'article 34, alinéa 2, 4°, s'agissant des ressources fiscales. C'est le sens de l'analyse classique, aussi bien de la doctrine que de la jurisprudence, que nous avons évoquée en abordant cette étude et qui fait ainsi, peut-on dire, prédominer le principe de légalité de l'impôt sur celui de la libre administration des collectivités locales. Dans ces conditions la constitutionnalité des lois qui accordent certaines prérogatives aux autorités locales est douteuse. Ou bien c'est l'article 34, alinéa 2, 4°, qui est le texte de portée générale, relatif aux impositions de toute nature, mais auquel dérogerait l'article 34, alinéa 4, 2°, s'agissant des ressources locales, même fiscales. Il semble bien que ce soit là la doctrine de l'administration : nous avons cité précédemment cette réponse du ministre de l'économie et des finances qui justifiait la liberté des communes, pour déterminer le nombre des centimes additionnels, par le principe de la libre administration des collectivités locales. Celui-ci est d'ailleurs réaffirmé de la façon la plus nette par l'article 72, Titre XI, de la Constitution. Cette deuxième solution rend davantage conformes à la Constitution les compétences réglementaires des autorités décentralisées.

En fait il faut considérer que le législateur peut, dans le domaine de la fiscalité locale, s'en tenir aux "principales règles". Le Conseil Constitutionnel lui a bien reconnu cette possibilité en d'autres matières, contrairement à ce qu'aurait impliqué une interprétation littérale de l'article 34.

Il en résulte un élargissement du pouvoir réglementaire par rapport à celui dont disposent les autorités centrales. Le plus souvent d'ailleurs les prérogatives des conseils municipaux ou des conseils généraux consistent uniquement en une possibilité de choix entre des éléments préalablement définis, et avec précision, par la loi.

Les compétences fiscales des autorités décentralisées expriment certainement le souci du législateur de réaliser un compromis entre les exigences, tout aussi

légitimes, du principe de légalité de l'impôt et de celui de la libre administration des collectivités locales.

CONCLUSION DE LA 1ère PARTIE

Le principe de légalité ne signifie pas que le législateur règle lui-même tous les aspects de l'impôt. Le pouvoir réglementaire destiné à assurer la mise en oeuvre de la loi fiscale présente deux caractères essentiels : il est indispensable et subordonné à la loi.

Pour être applicable le texte fiscal doit édicter des dispositions précises. Il est évident que le législateur ne peut lui-même fixer tous les détails d'une règle. De fait, la plupart des lois renvoient au règlement. Nous avons vu quelles difficultés d'interprétation pouvait provoquer l'absence de décret d'application. En s'abstenant d'intervenir le gouvernement peut même faire échec à la volonté du législateur, en bloquant l'application de la loi, en en retardant la mise en oeuvre jusqu'au moment qu'il estime opportun. Le juge s'efforce bien de remédier à cette situation mais, le règlement complémentaire étant indispensable, il ne peut le plus souvent que constater l'impossibilité d'appliquer la loi, quitte à engager la responsabilité de l'administration.

La complexité de la matière fiscale et l'utilisation de l'impôt à des fins économiques ou sociales expliquent également pour une large part l'importance particulière des circulaires en ce domaine. A cet égard il convient de souligner que la protection des contribuables, malgré les aménagements apportés, est loin d'être assurée de façon satisfaisante.

Si le gouvernement peut retarder l'application d'une loi, il doit, lorsqu'il se décide à intervenir, en respecter les termes et l'esprit. Cette règle, dont le respect n'est pas toujours aisé, notamment lors de la codification des textes fiscaux, ne lui interdit pas pour autant d'édicter lui-même des dispositions normatives afin d'assurer l'application "efficace" de la loi qui peut être ambigue ou incomplète.

En ce qui concerne les compétences fiscales des autorités locales, le problème essentiel est celui de leur constitutionnalité. En fait, on peut considérer que le législateur s'en tient aux principes fondamentaux des ressources des collectivités locales pour les ressources fiscales comme pour les ressources non fiscales, ce qui ne paraît guère conforme à la Constitution.

L'étude des extensions du pouvoir réglementaire fait apparaître un problème identique au niveau des autorités centrales.

DEUXIEME PARTIE

LES EXTENSIONS DU POUVOIR REGLEMENTAIRE

La technicité sans cesse croissante de la matière fiscale, l'aspect électoral de l'impôt, son utilisation à des fins économiques ou sociales conjoncturelles, sont autant de facteurs qui, s'ajoutant aux causes plus générales du déclin du Parlement, contribuèrent à l'affaiblissement de la tradition républicaine de l'établissement de l'impôt par le législateur (Titre I).

Les mêmes causes produisant les mêmes effets, la réaffirmation du principe de légalité en I958 ne fut qu'un "coup d'épée dans l'eau" et ne mit pas fin à la pratique des lois d'habilitation en ce domaine (Titre II).

TITRE I

LES ATTEINTES A LA TRADITION REPUBLICAINE

Pendant longtemps il n'y a eu aucune discipline juridique, excepté le droit pénal, où le principe de légalité ait revêtu une force comparable à celle qu'il avait acquise en droit fiscal.

Certes, comme nous l'avons vu, le principe de légalité de l'impôt a toujours été proclamé et demeure, en tant que tel, fondamental. Mais, dès la IIIème République, il s'est trouvé vidé d'une partie de sa substance, au niveau de sa mise en oeuvre pratique, dans la mesure où le législateur a pris l'habitude de se dessaisir de ses compétences suivant le mécanisme du décret-loi : il intervient toujours, le principe est sauvegardé, mais il n'intervient que pour ratifier les décisions gouvernementales.

Sur le plan théorique, il faut bien admettre que ce "déclin" du principe de légalité s'analyse davantage comme une atteinte aux prérogatives du Parlement que comme une restriction au principe du consentement. Celui-ci, issu de la volonté de limiter des gouvernants non élus, ne peut-être en effet qu'amodié à partir du moment où l'exécutif dérive du législatif ou bien émane lui-même directement du vote populaire (1).

- (1) : Voir CADOUX, "Du consentement de l'impôt", R.S.L.F. 1961, p. 423.

L'étude de cet affaiblissement des prérogatives du législateur fait apparaître que des causes spécifiques à la matière fiscale se sont ajoutées aux causes générales du déclin des pouvoirs du Parlement.

Si le droit fiscal est longtemps resté étranger au développement du pouvoir réglementaire, il y a toujours eu en fait un domaine d'intervention privilégié de l'exécutif. La politique fiscale des gouvernants a en outre contribué à l'effacement du principe.

Celui-ci était donc déjà inscrit dans les faits lorsque la complexité croissante du droit fiscal et l'évolution de l'impôt ont mis en évidence l'impuissance du Parlement.

I- L'EFFACEMENT DU PRINCIPE DE LEGALITE.

La spécificité des problèmes en matière de droits de douane a toujours empêché le Parlement d'exercer sa pleine compétence en ce domaine (2).

Mais c'est surtout le développement des impôts indirects tout au long du XIXème Siècle qui a fait oublier aux citoyens la vertu politique du principe de légalité.

A- LA "LOI DU CADENAS".

Le problème en matière douanière est d'agir vite, et dans un relatif secret, pour déjouer d'éventuelles manoeuvres spéculatives. La lenteur de la procédure parlementaire aussi bien que la publicité des débats ont donc tou-

---

- (2) : Précisément le régime actuel des droits de douane pose un problème grave : voir infra, Titre II, Chap. 1, Section 2.

jours été considérées comme constituant un obstacle à la procédure législative normale.

Aussi la célèbre loi du 17 décembre 1814, dite "loi du cadenas", permit au gouvernement de mettre immédiatement en vigueur les nouveaux tarifs de douane, simplement proposés au Parlement, et d'établir des majorations de droits par décret avant le dépôt du projet de loi (3).

Il convient de mentionner, outre cet exemple classique, le régime d'assimilation douanière introduit dans les colonies par une loi de 1892. Le doyen GIRAULT, spécialiste de législation coloniale, invoquant "ce principe fondamental de droit constitutionnel qui, dans tous les pays civilisés, est la base des libertés publiques, celui du vote de l'impôt", adressa les plus vives critiques à l'encontre de cette loi. "Si le Parlement français, écrivait-il, s'était heurté à des colonies puissantes, nombreuses et jalouses de leurs droits comme les colonies anglaises, il y aurait regardé à deux fois avant de violer à leur égard le principe pour lequel les Anglais, au XVIIème Siècle, ont fait une révolution et pour lequel les Américains, au XVIIIème, ont lancé la déclaration de Philadelphie qui a été le signal de la guerre d'indépendance" (4).

B - LE DEVELOPPEMENT DE LA FISCALITE INDIRECTE.

Tout au long du XIXème Siècle la France a vécu sur le système fiscal mis au point par les révolutionnaires.Les seuls aménagements ont consisté dans le vote de nouveaux impôts indirects ou bien dans le relèvement de leur taux.

Or, si la légalité formelle est toujours respectée, elle n'est plus perçue comme une défense des droits des contribuables, car les impôts indirects ne sont pas "ressentis". Comme le soulignait MONTESQUIEU, "...les droits sur

---

- (3) : Des dispositions semblables furent reprises, toujours en matière douanière, par les lois du 13 décembre 1897, 29 mars 1916, 6 mai 1916, 31 décembre 1921...

- (4) : GIRAULT, "Le nouveau régime douanier et ses résultats", Revue d'Economie Politique, novembre 1894. Cité par CADOUX.

les marchandises sont ceux que les peuples sentent le moins parce qu'on ne leur fait pas une demande formelle. Ils peuvent être si sagement ménagés que le peuple ignorera presque qui les paie... Ilssont plus naturels à la liberté". (Esprit des Lois XIII, 7 et 14).

De plus le principe du consentement annuel fut largement entamé à leur égard. L'article 49 de la Charte de 1814 prévoyait que les impositions indirectes pouvaient être consenties pour plusieurs années. L'Acte Additionnel (art. 34) et la Constitution de 1848 (art. 17) reprirent cette règle.

La réforme fiscale de 1914-1917, restaurant l'impôt direct, aurait pu permettre une nouvelle prise de conscience du fondement et de la valeur du principe de légalité de l'impôt. Mais, compromise par les modalités techniques de sa mise en oeuvre, elle fut un échec.

Cette réforme est surtout à l'origine de la complexité de la matière fiscale dont la compréhension va échapper aux parlementaires non spécialisés.

II - L'IMPUISSANCE DU PARLEMENT.

La complexité de la fiscalité directe a certainement joué un rôle déterminant dans le développement des lois d'habilitation.

Mais la carence du Parlement a d'autres causes et notamment son souci d'éviter d'endosser la responsabilité de mesures fiscales impopulaires.

A - LES CONSEQUENCES DE LA REFORME FISCALE DE 1914 - 1917.

L'immobilisme fiscal a favorisé le maintien du principe de légalité. Si l'on fait abstraction des impôts

perçus par l'administration de l'Enregistrement, les opérations d'établissemment de l'assiette, de liquidation et de recouvrement des divers impôts en vigueur avant la première guerre mondiale étaient relativement simples.

Mais l'établissement et la mise en oeuvre des textes concernant les impôts sur le revenu ou bien les taxes sur le chiffre d'affaires nécessitent d'amples connaissances tant en droit qu'en économie financière ainsi qu'une étude approfondie de la comptabilité et de la gestion des entreprises. L'exemple de la loi du 31 décembre 1936, qui a généralisé l'ancienne taxe unique sous le nom de taxe à la production semble significatif. Le législateur n'a pu lui-même déterminer le point de passage du circuit de la production à celui de la distribution et a dû déléguer au gouvernement le droit d'amender la loi pour écarter les superpositions d'impôts.

Comme l'a observé M. MORANGE, les chansonniers et les journaux humoristiques se sont suffisamment emparés des formules mathématiques proposées par l'administration des contributions directes, dans ses instructions, pour le calcul de certaines provisions et des amortissements, pour que tout le monde sache que la compréhension du droit fiscal dépasse désormais les possibilités du "député moyen" (5).

L'effacement des parlementaires devant les techniciens est acquis et ne sera jamais remis en cause (6). A l'heure actuelle le rôle déterminant de deux organismes suffit à l'attester : la commission des finances qui fait l'opinion de l'assemblée, la volonté nationale se réduisant à quelques dizaines d'élus, voire quelques spécialistes, et la Commission des Comptes et des Budgets Economiques de la Nation (7) qui détermine la politique financière, composée uniquement de techniciens depuis que les parlementaires en ont été exclus (8). Les députés ne peuvent que se taire : c'est bien ce que leur demanda le Président de l'Assemblée Nationale lors de la séance

---

- (5) : MORANGE, "L'exercice du pouvoir réglementaire en matière fiscale", R.S.L.F. 1953, p. 667.

- (6) : Voir P. SCHULTZ, "De l'emprise des administrations fiscales sur le pouvoir législatif et le pouvoir juridictionnel", Thèse, Strasbourg, 1955.

- (7) : Créée par le décret du 18 février 1952.

- (8) : Décret du 9 novembre 1960.

du 29 octobre 1959 : "...Nous allons aborder une discussion budgétaire qui va être très difficile... 400 ou 500 se trouvent en séance, parmi lesquels 30, 40 ou 50 spécialistes... je demande instamment aux 200 ou 300 autres collègues de garder le plus grand silence" (9).

Il est vrai qu'un parlementaire soucieux de sa réélection a parfois intérêt à se taire.

B - L'ASPECT ELECTORAL DE L'IMPOT.

La loi d'impôt revêt un aspect éminemment électoral. Dès qu'une minorité est visée elle fait pression. On conçoit qu'à l'occasion de certaines réformes fiscales les parlementaires préfèrent se dessaisir de leurs compétences au profit du gouvernement : les exemples sont abondants et notamment dans le domaine de l'imposition des agriculteurs (10).

L'expérience montre qu'il est pratiquement impossible de faire aboutir une réforme fiscale selon la procédure législative ordinaire : les réformes de 1934 et 1948 ont été réalisées suivant la formule du décret-loi (11).

L'acceptation du décret de réforme par le Parlement en 1948 s'accompagna d'ailleurs d'un très grand nombre de critiques. Les parlementaires manifestèrent une nette hostilité à l'encontre de certaines dispositions concernant les bénéfices agricoles et la taxe locale sur les transactions. La commission des finances insista pour un profond remaniement : 300 amendements furent déposés. Le gouvernement présenta, sur l'invitation des députés, un projet de loi

---

- (9) : Cité par MABILEAU, "La compétence financière du Parlement de la Vème République", R.S.L.F. 1961, p. 48.

- (10) : Ainsi les articles du projet du 30 octobre 1947 (projet de réforme fiscale avec celui du 19 décembre 1947) concernant la cédule des bénéfices agricoles ne se retrouvent pas dans la loi du 13 mai 1948 qui a donné valeur législative aux dispositions relatives aux impôts directs.

- (11) : Voir G. MORANGE, "La réalisation de la réforme fiscale par la voie réglementaire", D. 1948, chr., p. 177.

portant aménagement à la réforme le 18 janvier 1949. Ce projet ne fut jamais discuté. Cependant au décret de réforme il faut ajouter quatre lois apportant des modifications sur certains points et publiées au Journal Officiel du même jour. De plus, deux lois en date du 31 juillet 1949 apportèrent encore des aménagements, l'une à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur les successions, l'autre à l'imposition des bénéfices agricoles et des revenus fonciers. "Ainsi, conclut M. CHRETIEN, par la faute du Parlement qui semble vouloir prouver qu'il est capable de détruire ce qu'il a été incapable de construire, la réforme fiscale à peine réalisée fut aussitôt remise en chantier, et sur des points importants"(12).

La complexité des problèmes à résoudre et l'importance des intérêts en jeu expliquent l'impuissance du Parlement lors d'une réforme fiscale.

Précisément c'est à l'occasion de la réforme de 1934 qu'est apparue la pratique des décrets-lois dans le domaine de l'impôt (Chapitre 1).

Les extensions du pouvoir réglementaire suivant la procédure des pouvoirs spéciaux connurent un essor considérable sous la IVème République (Chapitre 2)

- (12) : CHRETIEN, "La réforme fiscale", J.C.P. 1949, I, 762.

CHAPITRE I

LE SYSTEME DES DÉCRETS-LOIS SOUS LA IIème RÉPUBLIQUE

La loi du 6 juillet 1934 fut le véritable point de départ des lois d'habilitation en matière fiscale. Il est intéressant d'y prêter attention car un débat fondamental s'est instauré à cette occasion.

En réalité cette réforme n'a pas consisté en un profond remaniement du système fiscal et, en tout cas, n'a pas eu l'ampleur que certains préconisaient (13).

La loi du 6 juillet 1934 s'est bornée à formuler soit des principes soit, le plus souvent, des indications rigides dans les limites desquels le gouvernement était autorisé à modifier la législation fiscale en vigueur en vue de la simplifier et d'alléger la charge de l'impôt.

Cependant, réalisée suivant la technique du décret-loi et présentée comme annonçant une "nouvelle division du travail" entre le Parlement et le gouvernement, la réforme de 1934 fut à ce titre l'objet d'un débat important.

Les critiques furent très vives mais, quelle que soit leur pertinence, cette procédure s'imposa, essentiellement pour des raisons pratiques.

I - UNE "NOUVELLE DIVISION DU TRAVAIL".

L'article 13 de la loi du 6 juillet 1934 dispose que "les décrets nécessaires à la réalisation de la réforme édictée par la présente loi devront intervenir avant le 31 juillet 1934 et être soumis avant le 31 octobre 1934 à la ratification des Chambres". "Ces décrets, était-il précisé, auront force exécutive jusqu'à décision du Parlement".

Si l'on fait abstraction de quelques lois qui avaient déjà permis au gouvernement d'intervenir en matière douanière, on peut considérer que c'est la première fois que

---

- (13) : Voir TROTABAS, "La réforme fiscale", D. 1935, Lois et Décrets, p.3.

le législateur délègue ainsi à l'exécutif le pouvoir de prendre des dispositions fiscales importantes. Ce fut incontestablement un évènement et il suffit, pour s'en convaincre, de lire l'exposé des motifs de la loi qui constitue une véritable leçon de droit constitutionnel.

Le gouvernement s'est efforcé de rassurer les parlementaires et de justifier la procédure adoptée, la présentant comme une formule désirable pour l'avenir.

A - L'EXPOSE DES MOTIFS.

Le gouvernement y démontre que, la réforme envisagée devant entraîner le remaniement de plus de 300 textes, il était impossible de soumettre chacun de ces détails au Parlement par suite de la nécessité d'une mise en vigueur rapide des nouvelles dispositions.

L'importance et la technicité de la tâche ainsi que son caractère d'urgence exigeaient une "formule nouvelle". Le Parlement n'est saisi que d'un texte succint de 14 articles définissant quatre objectifs : simplification de la législation, réalisation de l'égalité fiscale, réduction des taux et répression de la fraude. "Mais, peut-on lire, ces articles ont été rédigés d'une façon telle que vous puissiez à la fois arrêter tous les principes de la réforme et fixer les taux des grands impôts qui sont la charpente de notre système fiscal. Seules les modalités d'application, les simplifications, les suppressions de petites taxes et les fusions d'impôts seront réalisées par décrets, sans qu'en aucun cas les taux actuels puissent être majorés. Vous donnerez votre sanction aux principes et aux taux. Le gouvernement précisera l'application de ces principes et taux dans les limites que vous lui aurez tracées...".

Mais, dépassant le cas particulier de la loi du 6 juillet 1934, le gouvernement s'efforça en outre de justifier d'une manière générale la procédure du décret-loi.

B - JUSTIFICATION DE LA PROCEDURE ADOPTEE.

Dans le contexte politique de 1934, marqué par un certain antiparlementarisme, la formule du décret-loi fut en effet considérée par le gouvernement comme permettant un meilleur fonctionnement du régime parlementaire : "...il nous est apparu qu'il y avait là, de notre part, une tentative fondée sur une idée, nouvelle peut-être, mais qui nous semble correspondre aux véritables intérêts du régime parlementaire... N'est-il pas au demeurant plus conforme à leur rôle essentiel, à leur vocation véritable, de demander aux assemblées d'édicter une règle, de fixer un principe, de tracer une limite, plutot que de les laisser s'engager dans des discussions longues et stériles sur des détails nombreux et sans haute portée ? En limitant ainsi sa tâche, le Parlement se donne à lui-même le moyen de la bien remplir. En précisant sa mission, il la consacre..." L'intervention du rapporteur général consista également à défendre cette procédure "qui organise une nouvelle division du travail entre le Parlement et le gouvernement" (14). Dans les matières techniques, et notamment dans le domaine de l'impôt, la procédure du décret-loi doit donc devenir une procédure normale d'établissement des règles.

Ainsi, sur la base de la loi du 6 juillet 1934, une série de décrets furent adoptés dont certains comportaient des dispositions importantes, notamment en ce qui concerne les impôts sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers (décret du 11 juillet 1934), les impôts sur le revenu (décrets du 20 juillet et du 27 décembre 1934), les droits d'enregistrement (décret du 20 juillet 1934) et les impots sur le chiffre d'affaires (décrets du 11 et du 24 juillet 1934).

Le Parlement ratifia ces mesures malgrè les critiques très vives adressées tant au contenu de la réforme qu'à la procédure adoptée. Celle-ci pourtant s'imposa.

- (14) : J.O. déb. A.N. 28 juin 1934, p. 1 807.

II - L'AFFIRMATION DES COMPETENCES DE L'EXECUTIF.

GASTON JEZE préconisa le rejet en bloc des décrets de 1934 par le Parlement, décrets qui ont rendu "le système fiscal absolument insupportable par son iniquité".

Sa condamnation de principe ne restera cependant qu'un"voeu pieux" : le procédé des pouvoirs spéciaux connut en effet un essor remarquable.

A - UNE EXPERIENCE DECEVANTE.

JEZE accusa la bureaucratie fiscale d'avoir complètement dénaturé le programme du gouvernement et commis un flagrant détournement de pouvoir. La technicité et l'importance de la tâche empêchèrent évidemment le ministre des finances de surveiller personnellement les centaines d'articles qui allaient être promulgués avec force de loi. La bureaucratie en a profité pour dresser contre les contribuables "la plus formidable machine de guerre que la France ait connue".

Tout en admettant que le procédé des pouvoirs spéciaux pouvait, dans certains cas, être utile à l'intérêt général, G. JEZE en tire la leçon et prononce la condamnation du système du décret-loi en matière fiscale : "...l'expérience de la loi du 6 juillet 1934 est décisive. Il ne faudra jamais plus donner de pouvoirs spéciaux à la bureaucratie financière. L'abus intolérable qu'elle vient d'en faire doit servir de leçon" (15).

En dépit de l'autorité de son auteur, cette opinion catégorique demeurera sans écho.

- (15) : G. JEZE : "La réforme des impôts directs en France", R.S.L.F. 1934, p. 621.

B - L'ESSOR DES LOIS D'HABILITATION.

En réalité avant cette réforme une loi du 3 août 1926 (16) avait déjà attribué certaines prérogatives au gouvernement POINCARE : l'article 12 permettait l'application par décret d'un taux réduit aux affaires d'exportation soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires et portant sur des objets de luxe, l'article 13 prévoyait le rajustement des droits de douane par décret en conseil des ministres.

Mais c'est à partir de 1935 que les lois d'habilitation se sont multipliées.

La loi du 15 mars 1935 (17) donnait au gouvernement le pouvoir de supprimer par décret les majorations de taux de la taxe d'importation instituées par la loi du 31 mars 1932 (art. 32).

Le même pouvoir, avec celui de modifier par décret les droits de douane, fut de nouveau attribué au gouvernement par les lois du 26 février 1936 (art. 2) et du 13 août 1936 (art. 2).

Le gouvernement LAVAL fut habilité par la loi du 8 juin 1935 (18) à édicter un certain nombre de décrets concernant les contributions directes (décrets du 16 juillet 1935 et du 8 août 1935), l'enregistrement (décrets du 16 juillet, 8 et 28 août, 21 septembre 1935), et les taxes sur le chiffre d'affaires (décret du 5 septembre 1935).

Le gouvernement CHAUTEMPS a bénéficié de semblables pouvoirs en vue d'assurer le redressement financier : loi du 30 juin 1937 (19). Par la suite la loi du 13 avril 1938, a permis à l'exécutif d'adopter des dispositions fiscales importantes ayant également pour objectif le redressement financier (20).

- (16) : Loi portant ouverture de crédits supplémentaires au titre du budget général de l'exercice 1926 et création de nouvelles ressources fiscales, D.P. 1926, 4, 297.

- (17) : D.P.,1936, 4, 251.

- (18) : Dans le cadre de la lutte contre la spéculation et la défense du franc. D.P., 1935, 4, 177.

- (19) : D.P. 1937, 4, 137.

- (20) : Décrets du 14 juin 1938 (comportant exemption d'im-

La période 1940 - 1945 a vu l'effacement de la loi au profit du décret, voire du simple arrêté ministériel.

Ainsi le décret-loi, accueilli avec quelque retard du fait de la force particulière du principe de légalité de l'impôt, ne s'en imposa pas moins et devint rapidement un procédé courant d'établissement de la règle fiscale.

Les assemblées de la IVème République devaient largement confirmer cette évolution et donner un grand développement à cette procédure d'extension des compétences du pouvoir réglementaire.

---

pôt foncier et réforme de procédure en matière d'impôts directs, exonération de la taxe sur les bénéfices non distribués en faveur des sociétés qui investissent leurs réserves en construction de logements ouvriers, et tendant à faciliter le contrôle fiscal et la répression de la fraude en matière de revenus mobiliers).

CHAPITRE 2

LE SYSTEME DES POUVOIRS SPÉCIAUX SOUS LA IVème RÉPUBLIQUE

Cette procédure aboutit incontestablement à faire du gouvernement l'autorité fondamentale. L'article de chaque loi de finances par lequel le Parlement réaffirme annuellement son droit exclusif de voter l'impôt n'apparaît plus que comme une survivance de pure forme.

La "fiscalité gouvernementale" (1) fera l'objet de vives critiques, mais l'étude des motifs des lois d'habilitation, ainsi que celle des missions confiées à l'exécutif, mettent souvent en évidence la nécessité du recours à cette procédure (Section 1).

Certes les décrets doivent respecter les conditions de forme et de fond que leur impose la loi . Le législateur s'est même efforcé de mettre au point des procédures originales qui tendent à sauvegarder plus ou moins sa compétence de principe (Section 2).

Le contrôle de la conformité des décrets-lois à la volonté du législateur est cependant rendu difficile par le caractère très vague des objectifs assignés par les lois d'habilitation au pouvoir réglementaire. De plus ce contrôle contentieux n'est plus possible lorsque les décrets ont été ratifiés. Mais, à cet égard, au-delà du cas particulier des

---

- (1) : L'expression est de M. LIET-VEAUX (titre d'un article paru à la Rev. Adm. 1959, p. 160).

décrets-lois nous étudierons surtout les difficultés du contrôle juridictionnel dues à la pratique des validations législatives, particulièrement fréquentes en matière fiscale (Section 3)

SECTION 1 : L'IMPORTANCE DE LA "FISCALITE GOUVERNEMENTALE".

Le principe de légalité de l'impôt, tel que résultant de l'article 14 de la Déclaration des Droits de 1789, n'avait pas force de droit positif sous la IIIème République. La procédure du décret-loi en matière fiscale ne posait donc pas de problème spécifique (2).

L'article 13 de la Constitution de 1946 condamna cette technique, mais, en fait, on assista très rapidement à ce que M. WALINE nomma "un retour offensif des décrets-lois", en matière fiscale comme en toute autre (3).

L'importance du rôle de l'exécutif s'apprécie tant au regard de la multiplication des lois d'habilitation qu'à celui du contenu très large de ses pouvoirs.

I - LE DEVELOPPEMENT DU PROCEDE DES POUVOIRS SPECIAUX.

Le caractère douteux de la constitutionnalité de cette pratique en matière fiscale n'a guère influencé les parlementaires. Les lois d'habilitation ont connu un essor considérable et pour les motifs les plus variés.

A - L'AVIS DU CONSEIL D'ETAT DU 6 FEVRIER 1953.

L'article 13 de la Constitution de 1946

- (2) : Voir : MIGNON, "La pratique des décrets-lois et les principes généraux du droit public", Thèse, Lille 1938 ; DRAGOS-RUSU, "Les décrets-lois dans le régime constitutionnel de 1875", Thèse, Bordeaux 1942.

- (3) : Voir : SOUBEYROL, "Les décrets-lois sous la IVème République", Thèse, Bordeaux 1955.

interdit la délégation du pouvoir de voter la loi et par là-même prétendit à l'interdiction du retour aux décrets-lois, considérés comme un des errements les plus fâcheux de la IIIème République : "L'Assemblée Nationale vote seule la loi. Elle ne peut déléguer ce droit". On avait ainsi voulu condamner à la fois l'égalité des deux chambres dans la procédure législative et les décrets-lois.

M. CAPITANT qualifia cet article de "coup d'épée dans l'eau", rappelant que les décrets-lois n'étaient pas le fruit d'une telle délégation (4). En fait il semble bien que certains constituants aient voulu éviter une condamnation formelle des pleins pouvoirs : deux propositions de loi contenant prohibition expresse des décrets-lois furent rejetées.

Dès la Constituante le procédé des pouvoirs spéciaux réapparut. Le gouvernement prit alors l'initiative de consulter le Conseil d'Etat. La Haute Juridiction émit son avis le 6 février 1953 (5), soulevant de nouveau la question des matières réservées.

Sous la IIIème République, en effet, la doctrine dans son ensemble avait admis la procédure dite des pleins pouvoirs mais invoquait deux limites : d'une part les lois d'habilitation ne devaient être ni générales ni imprécises, d'autre part elles ne pouvaient porter sur une matière réservée à la loi par la constitution ou la coutume constitutionnelle. Bien entendu il existait des nuances : ainsi JEZE (6) n'assimilait pas la coutume à la loi constitutionnelle, contrairement à DUGUIT (7). Mais tous les auteurs s'accordaient pour

---

- (4) : Voir DONNEDIEU de VABRES, "L'article 13 et les décrets-lois", D. 1953, chr., p. 137.

- (5) : Publié dans le Bulletin quotidien de la Documentation Française du 27 février 1953 et dans la R.D.P. 1953, p. 170.

- (6) : Les principes généraux du Droit Administratif, 1925, t 1, p. 361.

- (7) : "Des règlements faits en vertu d'une compétence donnée au gouvernement par le législateur", R.D.P. 1924, p. 313. Voir également : ROLLAND, "Le pouvoir réglementaire du Président de la République en temps de guerre et la loi du 10 février 1918", R.D.P. 1918, p. 542 et, du même auteur, "Le projet du 17 janvier 1924 et la question des décrets-lois", R.D.P. 1924, p. 42 ; MARCEL, "La notion de matières réservées à la loi", A.J.D.A. 1958, p. 55.

considérer que les matières réservées au législateur étaient celles qui se traduisent pour les citoyens par un sacrifice dans leur liberté ou dans leur patrimoine (création d'un impôt, établissement d'une peine ou d'une restriction aux libertés individuelles et au droit de propriété...).

Le Conseil d'Etat reprit cette double limite, témoignant ainsi que le problème se posait en termes identiques sous la IVème République. En effet, tout en constatant qu'il avait bien été dans l'intention du constituant "...d'interdire le retour aux décrets pris en vertu des lois de pleins pouvoirs, telles qu'elles furent votées sous la IIIème République...", la Haute Juridiction déclara que l'article 13 ne prohibait pas la pratique des décrets-lois. Mais les lois d'habilitation ne devaient être "...ni générales ni imprécises, ni toucher aux matières réservées à la loi en vertu des dispositions de la Constitution ou de la tradition constitutionnelle républicaine, résultant notamment du préambule de la Constitution et de la Déclaration des Droits dont les principes ont été réaffirmés par le préambule...". Cependant le Conseil d'Etat ajoutait que le Parlement pouvait, dans ces matières, se borner à poser les règles essentielles en laissant au gouvernement le soin de les compléter.

Statuant au contentieux, la Haute Juridiction devait évidemment considérer qu'au nombre de ces matières figurent "...l'institution d'un impôt de même que la modification des règles applicables à un impôt existant dans des conditions aggravant la charge fiscale des contribuables...", (8).

L'impôt est donc une "matière réservée" ; mais cela ne mit pas fin, loin de là, à la pratique des lois d'habilitation en matière fiscale.

En effet l'avis du Conseil d'Etat n'a guère été respecté par les parlementaires. Si, par exemple, certaines dispositions des lois du 11 juillet 1953 (art. 7), 14 avril 1954, 26 juin 1957 (art. 1, parag. I) et 3 juin 1958

- (8) : C.E. 21 novembre 1958, Syndicat des Transporteurs Aériens, Rec. 578 ; D. 1959, p. 475, concl. CHARDEAU, note TROTABAS.

rappellent cette interdiction pour le gouvernement d'intervenir dans les matières réservées, d'autres dispositions de ces mêmes textes et d'autres lois, comme celles du 2 avril 1955, 16 mars 1956, 23 juin 1956 et 13 décembre 1957, l'autorisèrent à créer des impôts.

B - LES MOTIFS DE LA MULTIPLICATION DES LOIS DE PLEINS POUVOIRS.

Ces motifs sont variés mais expliquent bien souvent la procédure adoptée, dans la mesure où le gouvernement est appelé à édicter soit des règles très techniques soit des règles d'ordre conjoncturel et dont la mise en oeuvre rapide s'avère nécessaire.

Le redressement financier est le plus souvent invoqué par les lois d'habilitation, certaines en précisant les composantes : équilibre budgétaire, lutte contre la spéculation, défense du franc, contrôle des prix... : lois du 28 février 1934, 8 juin 1935, 30 juin 1937, 13 avril 1938 qui insiste, signe des temps, sur le financement de la défense nationale (9), et, sous la IVème République, lois du 17 aout 1948 (10), 11 juillet 1953 (11) et 13 décembre 1957 (12).

La stimulation de l'activité économique et le progrès social figurent aussi fréquemment en titre des lois de pleins pouvoirs : lois du 8 août 1950 (13), 14 août 1954 (14), 26 juin 1957 (15).

- (9) : Ces lois ont été citées dans le chapitre précédent.
- (10) : Loi n° 48.1268, "tendant au redressement économique et financier".
- (11) : Loi n° 53.611, "portant redressement économique et financier".
- (12) : Loi n° 57.1263, "tendant au rétablissement de l'équilibre économique et financier".
- (13) : Loi n° 50.928, "relative aux dépenses de fonctionnement des services civils pour l'exercice 1950 et à diverses dispositions d'ordre financier " (art. 30).
- (14) : Loi n° 54.809, "autorisant le gouvernement à mettre en oeuvre un programme d'équilibre financier, d'expansion économique et de progrès social". Une loi du 16 mars 1956 devait accorder au gouvernement les mêmes pouvoirs à mettre en oeuvre en Algérie. Elle fut reconduite par la loi n° 58.521 du 3 juin 1958.
- (15) : Loi n° 57.716, "portant assainissement économique

Mais il peut s'agir également de motivations plus spécifiques, comme la lutte contre la fraude (loi du 31 janvier 1950, art. 37), l'exécution des programmes de défense commune dans le cadre des accords internationaux (loi du 14 avril 1952, art. 73), le désir de favoriser la construction immobilière (loi du 7 février 1953, art. 53) ou bien l'épargne (loi du 14 avril 1954, "portant réforme fiscale").

Le pouvoir réglementaire se voit accorder les prérogatives les plus importantes, touchant à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement de l'impôt, lorsque des objectifs plus durables lui sont assignés, comme la simplication des règles de perception de l'impôt sur les traitements et salaires (16) ou bien la modification de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (17).

La loi du 2 avril 1955 confiait également au gouvernement le soin de réaliser des réformes importantes sur de nombreux points (18) : modernisation de la patente, établissement de la neutralité du régime fiscal applicable aux

---

et financier". Cette loi ne visait d'ailleurs pas spécifiquement la matière fiscale : "...le gouvernement a défini son projet de réforme en se référant à divers textes, tout d'abord à la loi du 17 août 1948, du 11 juillet 1953 et du 14 août 1954. Le point le plus délicat est la référence aux pouvoirs spéciaux obtenus par MENDES-FRANCE, dans la mesure où ces pouvoirs avaient trait à la matière fiscale. Or il n'est pas utile d'avoir des pouvoirs spéciaux en matière fiscale pour opérer des réformes dans le secteur industriel, social ou administratif..." (intervention de M. LEENHARDT à l Assemblée Nationale, J.O. déb. A.N. 26 juin 1957, p. 3 025).

- (16) : Loi n° 48. 1477 du 24 septembre 1948, "portant création de ressources nouvelles au profit du Trésor et aménagement de certains impôts" (art. 7).

- (17) : Loi n° 52.401 du 14 avril 1952 (art. 45), loi de finances pour l'exercice 1952.

- (18) : Loi n° 55.349, "accordant au gouvernement des pouvoirs spéciaux en matière économique, sociale et fiscale". Les décrets d'application de cette loi, en date du 30 avril 1955, donneront lieu à un important contentieux : décret n° 55.465, portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires (ce décret a modifié sur certains points le système de la T.V.A., supprimé la taxe sur les transactions et créé au profit des collectivités locales une taxe locale remplaçant la taxe locale additionnelle à la taxe sur les transactions ; parallèlement au régime de la T.V.A. des taxes spéciales ont été instituées sur certains produits, eaux minérales, bières, vinaigre, cartes à jouer..., en superposition de la T.V.A., qui seront supprimées par une ordonnance du 30 décembre 1958 ; de même il a remanié la taxe sur les prestations de service) ; décret n° 55.466, concernant l'impôt sur le revenu ; décret n° 55.467, portant réforme des

transports, institution d'un régime forfaitaire d'impositions, définition de nouvelles modalités d'imposition des revenus en vue d'en améliorer l'assiette et d'en alléger la charge, aménagement de la T.V.A., de la taxe sur les prestations de service et de la taxe locale additionnelle aux taxes sur le chiffre d'affaires.

Parmi les conditions inscrites dans les lois d'habilitation, celles tenant à la mission assignée au pouvoir réglementaire sont les plus importantes car elles fixent l'étendue des ses prérogatives (19).

II - LES MISSIONS ASSIGNEES A L'EXECUTIF.

Dans une certaine mesure il faut bien admettre que le principe du consentement à l'impôt est plus ou moins sauvegardé lorsque le gouvernement n'est habilité qu'à faire de la"déflation fiscale" : réductions de taux, suppressions d'impôts... Mais ce n'est pas toujours le cas.

Nombreuses également sont les lois qui le chargent de procéder à des "aménagements fiscaux" en vue de parvenir à tel ou tel objectif. Le caractère tout à fait vague et indéfini d'une telle mission aboutit en pratique à investir l'administration d'un certain pouvoir discrétionnaire dans l'interprétation de la volonté du législateur.

---

procédures et pénalités fiscales ; décret n° 55.468, modifiant le régime de la patente; décret n° 55.469, concernant l'impôt sur les spectacles.

- (19) : Voir AUBY, "Limitations apportées à l'exercice par le gouvernement de pouvoirs spéciaux", D. 1960, chr., p. 45.

A - DIVERSITE DES HABILITATIONS CONSENTIES.

Le plus souvent le gouvernement est habilité à faire de la "déflation fiscale" (20).

Cela peut consister en la réduction du taux (lois du 8 août 1950, 7 février 1953, 10 avril 1954 (21), 14 août 1954, 2 avril 1955 (22) et 26 juin 1957 (23)) ou bien en la suppression de certains impôts (loi du 17 août 1948, art. 5, parag. I) (24). L'exécutif peut être autorisé à suspendre provisoirement la perception de taxes : lois du 11 juillet 1953 et du 27 mars 1956. Plus précisément, par cette loi du 27 mars 1956 (25), le législateur ne faisait que ratifier une décision du ministre des affaires économiques qui, de sa propre autorité, avait décidé de suspendre la perception des droits indirects sur certains produits de large consommation (26), en autorisant le gouvernement à adopter rétroactivement par décret la même mesure (27).

Mais le gouvernement peut également être habilité à dégager des ressources nouvelles en augmentant certaines charges fiscales. Ainsi la loi du 8 janvier 1951 (art. 1, parag. II) (28) l'autorisait à majorer le taux d'un grand

---

- (20) : Voir LECA, "Le domaine de la loi et du réglement en matière fiscale", Annales de l'Université de Lyon, 1960, p. 219.

- (21) : Titre 3, art. 34 (allègement de l'imposition à la surtaxe progressive de la partie du revenu affectée à l'épargne).

- (22) : Réduction des taxes sur les transactions, détaxation totale ou partielle de certains produits alimentaires de large consommation.

- (23) : Majoration de la détaxe en faveur de l'essence destinée aux travaux agricoles.

- (24) : Cette disposition donnera lieu au décret du 8 novembre 1948 supprimant le droit de timbre sur les valeurs mobilières et au décret du 18 septembre 1948 exonérant des impôts sur les revenus la prime exceptionnelle versée aux personnels de l'Etat.

- (25) : Loi n° 56.333, J.O. mars 1956, p. 3122.

- (26) : Cette décision avait été publiée au J.O. du 26 février 1956, p. 2 050.

- (27) : Ce décret fut adopté le 2 mai 1956 (n° 56.454).

- (28) : Loi n° 51.29, "relative au financement des dépenses de défense nationale".

nombre d'impôts, droits et taxes : impôt sur les sociétés et autres personnes morales, droits recouvrés par l'Enregistrement, taxe à la production, droit de francisation, taxes intérieures de consommation sur les denrées coloniales et les produits pétroliers (29), droit de timbre douanier, droit de quai... Les lois du 11 juillet 1953 (30), 26 juin (31) et 13 décembre 1957 (32) contenaient des autorisations semblables.

En ce qui concerne les modalités d'assiette et de recouvrement il est intéressant de noter que la mission assignée au gouvernement consiste en général à adopter des mesures de simplification et de modernisation : lois du 17 août 1948 (art. 5, parag. II) (33), 24 septembre 1948, 2 avril 1955...

Nombreuses sont les lois également qui chargent le gouvernement d'aménager les dispositions fiscales en vigueur en vue de parvenir à un résultat défini par le législateur de façon très imprécise : lois du 7 février 1953 (art. 69), 14 août 1954 (art. 1, 2°), 26 juin 1957 (art. 1, b), 3 juin 1958...

B -"L'AMENAGEMENT" DE LA LEGISLATION FISCALE.

Le terme est ambigu. Théoriquement "l'aménagement" ne saurait que signifier la mise en harmonie de la législation antérieure avec les nouvelles dispositions. Mais il est difficile en pratique de concevoir une telle dissociation

---

- (29) : Le décret du 20 octobre 1951 qui releva les droits sur les carburants fut abrogé par une loi du 30 décembre 1951.

- (30) : Augmentation des droits de consommation sur l'alcool (décret n° 53.614 du 11 juillet 1953) et de divers droits de timbre (décret n° 53.615 du 11 juillet 1953).

- (31) : Majoration des droits de timbre et de certains droits d'enregistrement, de l'impôt sur les sociétés et de la taxe intérieure de consommation pour certains produits.

- (32) : Majoration des droits de timbre.

- (33) : Sur la mise en oeuvre de cette loi, voir infra, Section 2, parag. II.

entre le principe de l'impôt et son aménagement.

Le Conseil d'Etat a eu à connaître à plusieurs reprises de la légalité de décrets pris en vertu de la loi du 14 août 1954 qui autorisait le gouvernement à procéder à des aménagements dans un domaine très vaste, habilitation que devait proroger la loi du 2 avril 1955.

La Haute Juridiction inaugura sa jurisprudence dans l'arrêt GARRIGOU, du 16 mars 1956 (34), à laquelle elle devait par la suite se tenir.

Contrairement à l'opinion de la doctrine, le Conseil d'Etat n'a pas entendu "aménagement" dans le sens d'allègement fiscal. Il a admis que le gouvernement pouvait "...décider des majorations d'impôts lorsque ces mesures s'insèrent dans le cadre de dispositions correspondant dans leur ensemble au but défini par la loi...".

La loi du 14 août 1954 habilitait le gouvernement "...par décrets pris en conseil des ministres et après avis du Conseil d'Etat, à prendre toutes mesures relatives à ... 2° : la normalisation et l'abaissement des coûts de production par l'allègement ou l'aménagement, en vue d'une meilleure productivité, des charges et obligations fiscales et sociales pesant sur les entreprises et les salaires...". Sur cette base intervint le décret du 30 avril 1955 qui portait le taux de l'impôt sur les sociétés de 36 à 38 % (art. 7, alinéa 1). Il faut observer que la loi évoque "un allègement ou un aménagement" comme si les termes, quoique proches, n'étaient pas tout à fait synonymes.

En réalité le problème se posa à l'Assemblée Nationale où diverses interpellations eurent lieu. Un amendement fut même déposé par M.M. BOUTEMY et BOUTET précisant que "les décrets prévus au présent article pourront modifier ou abroger les dispositions législatives en vigueur sans que puisse être décidée la création, ou la majoration, d'impôts et de taxes fiscales ou parafiscales".

Au Conseil de la République le débat fut introduit par le rapport de M. PELLENC du 12 août 1954 (Doc. n° 511) qui concluait à une modification de la loi, ainsi que M. COURRIERE : "...si vous devez vous procurer des ressources,

---

- (34) : Rec. 121 ; D. 1956, p. 253, concl. LAURENT.

cela signifie en clair que le gouvernement a l'intention par ses décrets-lois de se faire donner le droit de lever l'impôt sans l'autorisation du Parlement. Ce serait excessivement grave...". Finalement le ministre des finances dut s'expliquer : "...le mot aménagement ne veut pas dire allègement. L'aménagement est le procédé qui permet d'opérer des compensations entre les charges diverses, c'est-à-dire d'augmenter les unes pour diminuer les autres...il faut bien que je majore quelque chose pour compenser ce que je perdrais d'un autre côté" (35).

L'amendement fut retiré à l'Assemblée Nationale et le Conseil de la République, devant lequel le gouvernement posa la question de confiance, dut s'incliner. Mais il est hors de doute que la volonté du législateur est donc bien d'avoir autorisé le gouvernement à procéder à certaines majorations destinées à compenser éventuellement les allègements accordés d'autre part. Il savait à quoi s'en tenir quant à la signification du mot "aménagement". A cet égard la décision du Conseil d'Etat d'admettre la légalité de cette augmentation de l'impôt sur les sociétés est irréprochable (36).

Mais pour que la volonté du législateur soit respectée, il faut que le gouvernement adopte aussi des mesures de compensation, consistant en des allègements fiscaux. On conçoit aisément la difficulté du contrôle auquel doit alors se livrer nécessairement le juge. Le commissaire du gouvernement LAURENT estima dans ses conclusions qu'il ne saurait être question de subordonner la légalité du décret attaqué à une stricte égalité chiffrée entre les allègements et les majorations d'impôts effectués à titre d'aménagements, mais qu'il ne pouvait s'agir que d'un jugement d'ensemble sur les intentions du gouvernement et le but recherché par lui (37).

- (35) : J.O. déb. C.R. 12 août 1954, p. 1 643.

- (36) : A noter que le Conseil d'Etat annula l'alinéa 2 de l'article 7 du décret qui conférait une portée rétroactive à cette majoration, puisqu'il disposait qu'elle était applicable aux bénéfices de l'exercice 1954, ou des exercices clos en 1954.

- (37) : En l'occurence le décret attaqué portait lui-même réduction de taux ou d'assiette pour le calcul de divers impôts directs sur les revenus et de la surtaxe progressive.

On pourrait objecter qu'il y a toujours quelque difficulté à cerner les intentions des gouvernements en matière fiscale. Mais surtout, comment admettre cette solution alors que le Conseil d'Etat s'est refusé dans une autre affaire à tenir compte de l'intention du gouvernement : C.E. 13 février 1959, Société Anonyme des Etablissements ORIOL, Rec. 108. Cette société avait exercé un recours à l'encontre des articles 2 et 3 de ce même décret du 30 avril 1955, portant respectivement réforme des taxes sur le chiffre d'affaires et extension de la T.V.A. Le Conseil d'Etat, après avoir constaté que la volonté du législateur n'était pas d'avoir entendu subordonner les pouvoirs qu'il confiait au gouvernement à la condition que la réforme ne pût en aucun cas entraîner une majoration d'imposition, ajouta : "...la circonstance que l'exposé des motifs du décret exprimait l'intention du gouvernement de ne pas majorer la charge de l'imposition pour les entreprises assujetties à la T.V.A. est sans influence sur la légalité...".

Il apparaît donc difficile d'admettre que l'intention du gouvernement soit prise en considération pour apprécier la légalité d'un décret dans une hypothèse et non dans une autre.

Le Conseil d'Etat confirma à plusieurs reprises son interprétation du mot "aménagement". Dans l'arrêt de LABOULAYE par exemple, du 3 juillet 1957 (Rec. 434), il a admis, toujours au regard de la loi du 14 aout 1954, la légalité d'une augmentation, par le décret du 13 novembre 1954, des droits sur les boissons alcooliques au motif que "...cette mesure s'insérait dans un ensemble correspondant au but défini par la loi...". On peut penser que le raisonnement suivi par le juge fut le suivant : l'augmentation de ces droits aboutit à la réduction de la consommation d'alcool et donc à la réduction de certaines charges publiques et sociales, concourant de cette façon à l'abaissement des coûts de production (38).

- (38) : Voir également : C.E. 18 mars 1959, BOUILLE, Rev. Adm. 1959, p. 160, note de M. LIET-VEAUX sous le titre "La fiscalité gouvernementale".

Ainsi le dessaisissement du législateur porte le plus souvent sur des questions importantes et se traduit pour le gouvernement par la possibilité aussi bien d'alléger la charge de l'impôt que de l'aggraver.

Pourtant l'étude des conditions de forme et de fond que doivent respecter les décrets-lois fait parfois apparaître le législateur comme soucieux de sauvegarder l'essentiel de ses compétences.

SECTION 2 : MODALITES D'INTERVENTION ET LIMITES DU POUVOIR REGLEMENTAIRE.

Le pouvoir réglementaire intervient dans les formes et délais qui lui sont prescrits par le législateur. A cet égard il sera intéressant d'étudier les procédures qui ont été mises en oeuvre dans un certain nombre de cas et dont l'objectif était soit d'assurer une relative participation des parlementaires à l'élaboration des textes fiscaux soit de sauvegarder, au moins en apparence, la compétence de principe du Parlement.

La précision, parfois, des prescriptions de fond témoigne également de l'inquiétude du législateur, et peut-être de sa mauvaise conscience, devant une abdication dont il connaît la gravité et les conséquences qui peuvent en résulter pour les contribuables.

I - MODALITES D'INTERVENTION DES DECRETS-LOIS FISCAUX.

En fait, en dehors des procédures spéciales adoptées par certaines d'entre elles, les lois d'habilitation fiscales ne présentent guère d'originalité au niveau des conditions de délai et de forme imposées au gouvernement. Le recours dans quelques hypothèses à la procédure de l'avis conforme de la commission des finances de l'Assemblée Nationale est cependant à souligner.

A - CONDITIONS DE DELAI ET DE FORME.

Il est fréquent que le législateur fixe un délai à l'intervention du décret.

Sous la IIIème République la pratique fut d'assigner au gouvernement une date limite pour l'élaboration du décret et, à partir de cette date, un délai pour la soumission des textes au Parlement en vue de leur ratification (39). Mais aussi deux dates précises peuvent avoir été prévues : l'une pour adopter les mesures, l'autre pour les soumettre au Parlement (40). La pratique du délai pour la présentation des décrets au Parlement calculé à partir de la promulgation de la loi est courante (41). Il est parfois précisé dans cette hypothèse que si le Parlement n'est pas en session, le dépôt devra avoir lieu dans un certain délai dès l'ouverture de celle-ci (42).

Certaines lois précisent que faute de ratification avant une date limite les mesures cessent automatiquement d'avoir effet (43). En toute hypothèse la jurisprudence a toujours admis que l'expiration du délai prescrit par le législateur mettait fin à la délégation de pouvoir (44) et que l'expiration du délai imparti pour le dépôt des textes au Parlement rendait ceux-ci caducs.

Il arrive que des lois ultérieures prorogent les délais initialement prévus. Le délai fixé par la loi du 17 août 1948 expirait le 31 décembre 1948. Il fut successivement prorogé par le décret du 9 décembre 1948 (art. 274, de valeur législative), la loi du 31 juillet 1949 (art. 16), la loi du 31 décembre 1949 (art. 25), la loi du 1er février 1950 (art. 7) et enfin par la loi du 2 avril 1950 (art. 16). De même la date limite du 31 mars 1955 fixée par la loi du 14 août 1954 fut reportée au 2 mai 1955 par la loi du 2 avril 1955.

- (39) : Voir par exemple la loi du 3 août 1926.

- (40) : Formule utilisée par les lois du 28 février 1934 (art. 36), 6 juillet 1934 (art. 13), 13 avril 1938, 11 juillet 1953, 14 août 1954, 26 juin 1957...

- (41) : Lois du 10 mars 1934, 15 mars 1935, 26 février et 13 août 1936, 30 juin 1937, 8 août 1950.

- (42) : Lois du 10 mars 1934, 15 mars 1935, 26 février et 13 août 1936, 30 juin 1937.

- (43) : Lois du 15 mars 1935 et du 26 février 1936.

- (44) : Dès lors que le décret-loi est intervenu pendant la période d'habilitation, le fait qu'il émane d'un autre gouvernement est indifférent si le Parlement n'a pas pris soin de réserver le bénéfice de cette habilitation au "gouvernement en fonction" (loi du 11 juillet 1953), ou bien "au présent gouvernement" (loi du 16 mars 1956), "jusqu'à la démission de celui-ci" (loi du 14 août 1954), "au gouvernement investi le

Les formes en lesquelles le législateur prévoit l'intervention du pouvoir réglementaire sont également classiques. Le plus souvent l'avis du Conseil d'Etat est exigé ainsi que la délibération des décrets en conseil des ministres : lois du 17 août 1948 (45), 10 avril et 14 août 1954, 26 juin et 13 décembre 1957...

Fréquemment le législateur dispose que les décrets à venir devront être adoptés sur la proposition du ministre des finances ou sur son rapport : lois du 11 juillet 1953, 14 août 1954...

Une procédure intéressante, et qui a posé des problèmes, est celle de l'avis conforme de la commission des finances de l'Assemblée Nationale exigé par certaines lois. Ainsi l'article 65 de la loi du 7 février 1953, modifiant le régime des droits de quai dans les ports, prévoit que les taxes qui le constituent seront fixées "...par décrets pris sur la proposition du ministre des finances et des affaires économiques, du ministre du budget, du ministre de l'intérieur, du ministre chargé des travaux publics, des transports et du tourisme et du ministre chargé de la marine marchande, après avis conforme de la commission des finances et de la commission des moyens de communication et du tourisme de l'Assemblée Nationale et avis des commissions correspondantes du Conseil de la République". De même l'article 24 de la loi de finances du 31 décembre 1953 décide que les taxes parafiscales ne peuvent plus être perçues si elles ne figurent pas à un état annexé à la loi de finances, mais précise que celles d'entre elles qui auront été omises à l'état G, annexé à la loi de finances du 31 décembre 1953, pourront néanmoins être perçues jusqu'au 31 décembre 1954 en vertu de décrets en Conseil d'Etat, rendus après avis conforme de la commission des finances de l'Assemblée Nationale et avis de la commission des finances du Conseil de la République.

Ce pouvoir reconnu aux commissions des finances est critiquable et, comme le rappelle M. LOUIS-LUCAS, la procédure de l'avis conforme a été condamnée par le Conseil

---

1er juin 1958" (loi du 3 juin 1958)...

- (45) : Depuis cette date il a par ailleurs été admis que les décrets-lois pouvaient être pris selon la procédure du décret simple : avis du Conseil d'Etat en section, même si une loi antérieure exigeait un décret en forme de règlement d'administration publique : avis de l'assemblée générale.

d'Etat. Saisie par le ministre de l'intérieur d'un projet de décret portant réglement d'administration publique pour l'application de l'article 2 de la loi du 27 mars 1951, instituant au profit du fonds national de péréquation une contribution sur le produit de la taxe locale additionnelle aux taxes sur le chiffre d'affaires, la Haute Juridiction estima qu'une telle procédure allait à l'encontre de plusieurs dispositions et de l'esprit général de la Constitution du 27 octobre 1946 : "en vertu de l'article 47 de la Constitution, c'est au Président du conseil des ministres qu'il appartient d'assurer l'exécution des lois et de prendre en conséquence les décrets qu'exige cette exécution. Or, l'obligation qui lui est faite d'obtenir l'avis conforme de certaines commissions de l'Assemblée Nationale limite très sensiblement l'étendue de ses pouvoirs sur ce point dans des conditions que n'a pas prévu la Constitution. Une telle limitation porte atteinte au principe de la séparation des pouvoirs consacré par l'article 16 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, réaffirmé par le préambule de la Constitution..." (46).

C'est précisément sur ce principe que s'est fondé le Conseil Constitutionnel, dans sa décision du 30 décembre 1970, pour déclarer non conforme à la Constitution les dispositions de l'article 6 (parag. I) de la loi de finances rectificative pour 1970, en tant qu'elles prévoient que le règlement d'administration publique qui doit fixer les conditions de gestion et de fonctionnement de l'agence nationale pour l'amélioration de l'habitat sera pris "...après consultation de la commission des finances de chacune des assemblées...". Le Conseil Constitutionnel considéra que ces dispositions aboutissaient à insérer l'intervention d'une instance législative dans la mise en oeuvre du pouvoir réglementaire, l'élaboration du texte d'application qu'elles prévoient relevant d'une procédure exclusivement réglementaire, et qu'elles étaient donc contraires à la Constitution car elles méconnaissaient le principe de la séparation des compétences législative et réglementaire (47).

- (46) : Voir : LOUIS-LUCAS, "Les pouvoirs propres des commissions des finances", R.D.P. 1954, p. 722.
- (47) : J.O. 31 décembre 1970, p. 12 322.

En fait les commissions des finances ont toujours joué un rôle déterminant en matière budgétaire, aussi bien pour les dépenses que pour les recettes (48), et la procédure de l'avis conforme est l'une des techniques utilisées pour leur permettre d'intervenir (49).

C'est pour le Parlement un moyen d'exercer un contrôle indirect sur l'usage des pouvoirs transférés à l'exécutif et d'assurer une certaine participation des commissaires à l'élaboration des textes. Cependant la commission dont l'avis conforme est requis ne peut que bloquer le gouvernement, l'empêcher d'agir, mais non se substituer à lui.

Le problème de la nature des actes ainsi adoptés se posa : s'agit-il d'actes administratifs ou bien de lois ? Le Conseil d'Etat s'est prononcé pour la première fois sur cette catégorie particulière de textes dans un arrêt du 19 décembre 1958 (50). La Haute Juridiction avait à apprécier la nature juridique du décret du 30 juin 1952 pris en vertu de l'article 45 de la loi du 14 avril 1952 qui habilitait le gouvernement, "...aux fins d'allègement des charges de l'économie française, de développement de l'épargne, de simplification et de rationalisation des règles et procédures relatives à l'imposition des revenus des capitaux mobiliers, à aménager par décret le régime fiscal applicable à ces revenus...". "...Ces décrets, était-il précisé, seront pris avant le 1er juillet 1952 sur avis conforme de la commission des finances de l'Assemblée Nationale et après avis de la commission des

---

- (48) : Sur leur rôle sous la IIIème République, voir : BARTHELEMY, "Le procès de la commission des finances", Mélanges CARRE de MALBERG, p. 245 ; sous la IVème République, voir : LOUIS-LUCAS (précité) ; sous la Vème République, voir : CHARVIN, "L'évolution du rôle des commissions des finances", R.S.F. 1969, p. 122.

- (49) : Ainsi aux termes de la loi du 2 avril 1955 (art. unique, a, bis) le gouvernement "...est autorisé jusqu'au 31 juillet 1955 à arrêter les dispositions prévues par l'article 16 de la Constitution destinées à régler le mode de présentation du budget et ce, après avis conforme de la commission des finances de l'Assemblée Nationale et avis de la commission des finances du Conseil de la République". Le décret du 19 juin 1956, portant mode de présentation du budget, prévoyait l'avis conforme de la commission des finances de l'Assemblée Nationale pour la répartition des crédits entre les parties et les chapitres (art. 59). Voir : MORANGE, "La réforme des institutions budgétaires françaises", R.S.L.F. 1956, p. 658.

- (50) : Sieur X..., req. n° 40.509, 40.510 et 42.510, Rec. 651 ; D. 1959, p. 560, note BOURDONCLE.

finances du Conseil de la République".

Le Conseil d'Etat estima que les décrets pris en application de cette loi demeuraient des actes administratifs (51). Commentant cet arrêt, M. BOURDONCLE fait observer que ces actes, en réalité, relèvent des rapports entre le Parlement et le gouvernement. Quelque temps auparavant le Conseil d'Etat avait considéré comme acte de gouvernement, et donc insusceptible de recours pour excès de pouvoir, un décret de développement de la loi cadre du 23 juin 1956 (52). Or le décret rendu sur avis conforme d'une commission parlementaire est assimilable à un décret de développement : les deux procédures supposent un accord entre le Parlement et le gouvernement et, dans les deux cas, celui-ci peut s'abstenir. Finalement M. BOURDONCLE en déduit que l'arrêt du 19 décembre 1958 n'est explicable que par la volonté du Conseil d'Etat de faire prévaloir le principe de légalité de l'impôt sur toutes autres considérations. Si le Parlement entend renoncer à sa compétence, les administrés ne doivent pas être privés de toute garantie juridictionnelle.

Plus encore que cette technique de l'avis conforme de la commission des finances, les procédures utilisées par certaines lois témoignent des efforts du législateur pour tenter de sauvegarder sa compétence en matière fiscale.

B - LA LOI DU 17 AOÛT 1948 ET LA LOI DE FINANCES DU 7 FEVRIER 1953.

L'article 7 de la loi du 17 août 1948 énumère un certain nombre de matières relevant par leur nature

---

- (51) : Comme les actes pris sur la simple proposition d'une commission parlementaire : C.E. 28 mai 1948, FLE, Rec. 236.

- (52) : Décret rendant exécutoire une "décision" du Parlement : C.E. 2 mai 1958, GAILLARD, Rec. 258, concl. KAHN ; D. 1958, p. 485, note BOURDONCLE ; S. 1958, p. 276, note CHARPENTIER.

de la compétence réglementaire. Or parmi celles-ci ne figure pas la matière fiscale que seul mentionne l'article 5. C'est la voie de la délégation qui a été choisie dans le domaine de l'impôt, et non celle de la délégalisation qui eût été inacceptable pour un grand nombre de parlementaires, comme en témoigne l'intervention de M. LUSSY s'adressant en ces termes, lors de la séance du 8 août 1948, à M. PAUL REYNAUD : "...qu'il soit donc entendu dès à présent que nous n'admettrons à aucun degré que ce qui constitue la raison d'être essentielle du Parlement, faire les lois et voter l'impôt, puisse leur échapper..."

Le paragraphe II de l'article 5 de la loi habilite le gouvernement à édicter diverses dispositions d'ordre fiscal. Mais le Parlement n'en est pas pour autant totalement dessaisi puisque, s'il est prévu que les décrets entreront obligatoirement en vigueur le 1er janvier 1949, il est aussi précisé qu'ils doivent être annexés au projet de loi de finances, lequel doit être déposé avant le 10 décembre 1948. Ce paragraphe assure donc l'intervention du législateur au dernier stadedelaprocédure, rétablissant d'ailleurs à cette occasion la pratique des décrets-lois sous cette forme déguisée de ratification qu'est l'annexion des textes réglementaires au projet de loi de finances. De plus, la compétence du gouvernement est limitée dans le temps, la date limite étant le 10 décembre 1948, alors qu'elle ne l'est pas pour les autres matières. Certes il est prévu que si le Parlement n'a pas statué avant la fin de l'année, les dispositions fiscales entreront obligatoirement en vigueur le 1er janvier 1949. Mais cette procédure assure l'approbation au moins tacite du Parlement qui dispose d'un délai de 20 jours. En fait, au cours des débats, le gouvernement s'était opposé à tous les amendements qui pouvaient impliquer la nécessité d'un vote du Parlement préalablement à l'entrée en vigueur des textes. L'Assemblée Nationale adopta néanmoins en première lecture un amendement de M. MEUNIER exigeant que les textes fiscaux soient soumis au vote des Chambres. Elle maintint en même temps, et assez contradictoirement, que ces textes entreraient en vigueur le 1er janvier. Le Conseil de la République supprima cet amendement et donc toute ambiguïté. En seconde lecture devant l'Assemblée Nationale, le Président du Conseil posa "officieusement" la question de confiance en faveur du texte proposé par le Conseil de la République.

Plus significatif encore, le paragraphe I de l'article 5, autorisant le gouvernement à "...alléger les charges de l'économie française au moyen de réductions, suppressions ou fusions d'impôts directs et taxes actuellement en vigueur", ne prévoit pas, à la différence du paragraphe II, l'intervention du législateur, mais il précise que ces mesures ne peuvent comporter ni majoration des taux ni modification des règles d'assiette. L'atteinte aux prérogatives du Parlement est donc moins grave puisque le gouvernement ne peut procéder qu'à des allègements fiscaux. Le paragraphe II n'édicte pas, lui, une telle restriction (53).

Selon M. de LAUBADERE, les décrets pris en application de l'article 5, paragraphe II, ne sont pas des décrets-lois car ils n'entrent en application qu'après avoir été annexés à une loi soumise au Parlement. Certes la loi du 17 août 1948 dispose que les décrets entreront obligatoirement en vigueur le 1er janvier 1949, mais ils ne produisent pas par eux-mêmes des effets exorbitants ; ceux-ci résultent de la ratification. Finalement "...tout se passe comme si les mesures édictées l'étaient par une loi véritable, pour laquelle il y aurait eu simplement dérogation à la procédure de discussion et de vote..." (54).

- (53) : Le Président du Conseil ayant autorisé la publication des avis et notes du Conseil d'Etat portant sur les décrets pris en vertu de la loi du 17 août 1948, on sait que la Haute Juridiction avait estimé que le gouvernement ne pouvait pas, en dehors des décrets pris sur la base de l'article 5, parag. II, aggraver la charge fiscale. Sur la loi du 17 août 1948, voir : PINTO, "La loi du 17 août 1948", R.D.P. 1948, p. 517 ; MIGNON, "Une technique législative d'exception", D. 1948, chr., p. 141 ; DONNEDIEU de VABRES, "Décrets-lois et pouvoir réglementaire d'après la loi du 17 août 1948", D. 1949, chr., p. 5 ; LAFERRIERE et WALINE, Traité de Science et de Législation Financières, 1952, p. 385 et s... ; MALEVILLE, "Les décrets pris en application des articles 6 et 7 de la loi du 17 août 1948, tendant au redressement économique et financier", Et. et Doc. du Conseil d'Etat 1954, p. 54.

- (54) : De LAUBADERE, "Des pleins pouvoirs aux demi décrets-lois", D. 1952, chr., p. 35.

Il faut observer que le Conseil d'Etat, lorsqu'il a eu à connaître de ces décrets, ne s'est pas prononcé sur leur nature juridique, utilisant simplement le mot de "décret" et non ceux de "décret-loi" ou de "décret réglementaire " (55).

Cependant on ne saurait invoquer ni la forme, ni l'étiquette des décrets de 1948 pour soutenir qu'ils ne sont pas des décrets-lois. Il n'est pas rare de rencontrer des décrets-lois baptisés officiellement "décrets".

En toute hypothèse les pouvoirs du Parlement étaient des plus réduits : il ne pouvait qu'accepter ou rejeter en bloc la loi de finances qui lui était soumise et à laquelle étaient annexés les décrets (56). Il n'en reste pas moins, sur le plan des principes, qu'il avait à donner sa sanction préalablement à l'entrée en vigueur des dispositions fiscales.

L'objectif recherché par l'article 69 de la loi de finances du 7 février 1953 est identique : les décrets reposent sur l'existence d'une approbation préalable, au moins implicite, du Parlement portant sur leur contenu même.

Aux termes de ce texte le gouvernement se voyait chargé d'élaborer des projets de loi réalisant des aménagements fiscaux dans des domaines très précisément définis par la loi qui disposait en outre : "Les projets de loi visés par le présent article devront être déposés avec demande de discussion d'urgence, imprimés et distribués avant le 10 mars 1953 pour ceux qui résulteront de l'application des paragraphes 1, 2, 4 et 5 et avant le 1er juin 1953 pour ceux qui résulteront de l'application des paragraphes 3 et 6. Leurs dispositions pourront être mises en vigueur en tout ou en partie par décrets à compter respectivement du 20 juin 1953 pour les premiers, et du 1er janvier 1954 pour les seconds, si, à ces dates,

---

- (55) : Voir: C.E. 9 mars 1951, GUIOLET, Rec. 146 et C.E. 6 avril 1951, Syndicat patronal de l'alimentation de la région de Bayonne, Rec. 178.

- (56) : Le décret de réforme fiscale du 9 décembre 1948 fut annexé à la loi de finances soumise au Parlement et parut au J.O. du 1er janvier 1949, en même temps que la loi du 31 décembre 1948 dont l'article 15 conférait valeur législative à l'ensemble de ses dispositions.

elles n'ont pas été modifiées ou rejetées définitivement par le Parlement...".

Le législateur a donc non seulement fixé les lignes générales de la réforme mais, en outre, les modalités techniques de sa mise en oeuvre lui ont également été soumises, avec un délai convenable pour les amender ou bien les rejeter : les décrets reposent nécessairement sur l'approbation implicite du Parlement. Cette technique a l'avantage d'éviter la force d'inertie née au sein des assemblées de la confrontation d'intérêts contradictoires : l'inaction a ici un effet positif puisque seule l'approbation implicite du législateur est requise.

Mais il n'en est pas pour autant dessaisi, ce que tend bien à démontrer l'histoire de cette réforme. En effet la loi du 25 juillet 1953 a ainsi modifié l'article 69 : "Pourront être mis en vigueur en tout ou en partie par décrets à compter respectivement du 31 juillet 1953 les titres III, IV et V du projet de loi n° 5798 portant aménagements fiscaux et du 30 novembre 1953 le titre I dudit projet si, à ces dates, leurs dispositions n'ont pas été modifiées ou rejetées par le Parlement". On constate donc que toutes les dispositions incluses dans le titre II du projet de loi n° 5798, qui avaient soulevé les plus vives critiques, se trouvent écartées. La mise en vigueur du titre I est retardée afin de permettre au législateur de l'examiner en détail, vu l'importance de ce titre qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires.

La loi du 8 janvier 1951 (57) est significative également des hésitations du législateur à se dessaisir en matière fiscale. L'article 1, paragraphe II, autorise le gouvernement à majorer par décret diverses recettes fiscales, mais seulement si le projet de loi qu'il doit déposer avant le 15 février 1951 ne parvient pas à dégager un montant de 25 milliards d'économies (58).

- (57) : Relative à la création du fonds d'armement.

- (58) : Un système analogue de pouvoirs exceptionnels sous condition suspensive a été proposé par le gouvernement à l'occasion des projets d'articles cadres du ministère PLEVEN.

Toutes ces lois témoignent de la gravité des problèmes posés. Ce n'est pas un hasard si le cabinet FAURE avait pensé à délégaliser, dans une certaine mesure, la matière fiscale afin de normaliser les rapports entre le législatif et l'exécutif.

En toute hypothèse le gouvernement doit respecter les prescriptions de fond contenues dans les lois d'habilitation.

II - LES LIMITES ASSIGNEES AU POUVOIR REGLEMENTAIRE.

Certaines peuvent être très précises et délimiter ainsi nettement l'étendue des prérogatives du pouvoir réglementaire.

Le problème essentiel sera posé par l'interdiction parfois faite au gouvernement d'intervenir dans les "matières réservées", formule inspirée de l'avis du Conseil d'Etat du 6 février 1953 et qui n'a pas constitué une limite très efficace, du fait d'ailleurs du législateur lui-même.

A - DIVERSITE DES PRESCRIPTIONS DE FOND.

Elles sont en effet très variées et l'on ne peut en dresser une liste exhaustive.

Il est fréquent néanmoins de voir le gouvernement habilité à faire oeuvre de réforme fiscale, mais sous réserve de ne pas mettre en cause les garanties accordées aux contribuables ou bien certains avantages fiscaux qui leur sont acquis. La loi du 17 août 1948 (art. 5, parag. II), par exemple, dispose que "...le gouvernement devra assurer aux contribuables chargés de famille des mesures de compensation au moins équivalentes aux abattements et déductions dont ils bénéficient d'après la législation fiscale en vigueur à la date de la promulgation de la présente loi...".

Souvent aussi le législateur exprime son souci de ne pas voir remis en cause l'équilibre financier des collectivités locales, ou autres organismes, voire même de l'Etat : ainsi la loi du 8 août 1950 (art. 30) habilite le gouvernement à réduire le taux de certains impôts "...sans que ces dispositions puissent compromettre l'équilibre du budget de l'Etat, des budgets annexes ou des budgets des collectivités intéressées...". La loi du 27 mars 1956 prévoit la suspension par décrets des taxes indirectes sur certains produits de consommation et précise que "...ces décrets ne pourront avoir pour conséquence de réduire les ressources des collectivités locales ou des fonds ou organismes bénéficiaires d'une fraction de ces taxes...".

B - LE PROBLEME DES "MATIERES RESERVEES".

S'inspirant de l'avis du Conseil d'Etat du 6 février 1953 un certain nombre de lois, après avoir énuméré les matières dans lesquelles le gouvernement était autorisé à intervenir par décret, disposaient qu'il ne pouvait être porté atteinte aux matières réservées à la loi, soit en vertu de la Constitution (59), soit en vertu de la tradition constitutionnelle républicaine.

En fait on a vu que l'avis du Conseil d'Etat a été largement méconnu, et par des lois importantes (60). La constitutionnalité de ces lois fut discutée par la doctrine, mais en l'absence d'un tel contrôle le législateur était libre. Le Conseil d'Etat pour sa part ne s'est jamais reconnu le pouvoir de contrôler la constitutionnalité des lois et ne peut donc que s'incliner devant la volonté des représentants de la Nation (61).

- (59) : La Constitution de 1946 indiquait deux matières réservées (la ratification des traités les plus importants et la déclaration de guerre).

- (60) : Voir supra, Section 1, parag. I.

- (61) : C.E. 6 novembre 1936, ARRIGHI, Rec. 966 ; C.E. 23 juillet 1938, Société BURRUS, Rec. 721. Voir LAROQUE, "Les juges français et le contrôle de la loi", R.D.P. 1926, p. 722 ; MIGNON, "Le contrôle juridictionnel de la constitutionnalité des lois", D. 1952, chr., p. 45.

Mais en outre une double limite apparaît quant à l'effacité de cette réserve.

D'une part, pour que le respect en soit assuré, il faut bien entendu qu'un recours soit formé. Malgré l'existence de cette formule, le gouvernement a établi, au titre de la loi du 3 juin 1958, des impôts contre lesquels aucun recours ne fut exercé : l'ordonnance n° 58.653 du 31 juillet 1958, relative à diverses mesures d'ordre fiscal, par exemple, a, entre autres, créé une "taxe civique".

D'autre part, le Conseil d'Etat, soucieux de respecter la volonté du législateur, fait toujours prévaloir les dispositions spéciales d'une loi sur les indications générales (62). C'est une méthode d'interprétation classique. Or nombreuses sont les lois qui interdisent au gouvernement d'intervenir dans les "matières réservées" mais qui en même temps l'habilitent à édicter des dispositions concernant des matières figurant normalement au nombre de ces "matières réservées". La loi du 11 juillet 1953 par exemple rappelle cette interdiction mais l'article 7 autorise le gouvernement à procéder à la réforme du contentieux administratif, question d'organisation juridictionnelle que la coutume a toujours réservée à la loi (63). Il en est ainsi également, dans le domaine de l'impôt, de la loi du 14 août 1954 : l'article1(2°) autorise le gouvernement à procéder à des aménagements fiscaux et en même temps (5°) lui interdit d'intervenir dans les "matières réservées". Précisément à l'occasion de cette loi le Conseil d'Etat a rappelé sa jurisprudence traditionnelle : "...si la loi du 14 août 1954 a interdit au gouvernement de porter atteinte aux matières réservées à la loi... en tout état de cause cette réserve générale ne pouvait pas faire obstacle à l'exercice par ledit gouvernement des pouvoirs que lui conférait une disposition spéciale de la même loi..." (64).

- (62) : Voir C.E. 1er novembre 1958, Union de la Propriété Bâtie de France, Rec. 480 ; Rev. Adm. 1958, p. 624, note LIETVEAUX ; C.E. 3 juin 1960, GABOLDE, Rec. 381 ; C.E. 20 novembre 1967, Epoux DOMMEE, Rec. 382, A.J.D.A. 1968, p. 18, concl. RIGAUD.

- (63) : Sur cette loi, voir CHAPUS, "La loi d'habilitation du 11 juillet 1953 et la question des décrets-lois", R.D.P. 1953, p. 954.

- (64) : C.E. 7 mars 1958, Confédération générale des associations de sinistrés, Rec. 152.

La limite de cette jurisprudence réside en ce que la volonté du législateur doit apparaître dans une disposition spéciale. Dans l'arrêt GARRIGOU (65), le Conseil d'Etat a admis, au titre de cette loi du 14 août 1954, la légalité de l'augmentation du taux de l'impôt sur les sociétés, mais non la portée rétroactive que le gouvernement avait voulu donner à cette majoration car cela n'apparaissait pas correspondre à la volonté du législateur.

Mais il ne suffit pas d'imposer des limites au pouvoir réglementaire ; encore faut-il que le juge puisse en assurer le respect.

- (65) : Précité, voir supra, Section 1, parag. II.

SECTION 3 : LE CONTROLE JURIDICTIONNEL.

Le Conseil d'Etat s'est toujours reconnu compétent pour contrôler la conformité des décrets par rapport aux prescriptions des lois d'habilitation (66). Cependant, une fois ratifiés, les décrets sont assimilés à la loi et par conséquent insusceptibles de contrôle contentieux (67).

Comme les lois de ratification, les lois de validation rendent le recours en annulation sans objet, soit que la validation confère à l'acte administratif valeur législative soit qu'elle ait pour seul effet de faire obstacle à ce que la légalité de cet acte puisse être discutée devant le juge.

Si le Conseil d'Etat a renforcé la protection des contribuables en admettant le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, la pratique des validations des actes réglementaires prive son contrôle de toute efficacité ou le rend impossible. Il est vrai que dans bien des cas l'annulation d'un texte fiscal oblige l'administration à rembourser des sommes très importantes. Il n'en reste pas moins qu'il y a là, comme l'écrit M. VENEZIA, "...des expédients qui compromettent la sécurité du commerce juridique et portent atteinte à la liberté du peuple qui est toute dans l'impôt" (68).

- (66) : C.E. 30 mai 1930, Syndicat professionnel des épiciers en détail, S. 1931, 3, 73, note ALIBERT.
- (67) : D'ailleurs la plupart des lois de ratification disposaient : "...sont convertis en lois les décrets suivants...".
- (68) : VENEZIA, "L'application de la théorie des nullités aux actes d'imposition", R.S.F. 1960, p. 725.

I - MODALITES ET NECESSITE DE CE CONTROLE.

Comme nous l'avons vu dans la 1ère Partie il n'est pas rare que les décrets d'application méconnaissent la volonté du législateur.

Nombreux également sont les décrets-lois qui excèdent les habilitations consenties. L'étude de la codification fiscale selon cette procédure nous a permis d'en signaler quelques exemples (69).

Dans ces conditions le fait que le Conseil d'Etat ait admis le recours pour excès de pouvoir contre les actes réglementaires fiscaux est positif car il aboutit à une protection plus efficace des contribuables.

A - LE RECOURS POUR EXCES DE POUVOIR EN MATIERE FISCALE.

Pendant longtemps le Conseil d'Etat opposa au recours pour excès de pouvoir une fin de non-recevoir tirée de l'existence d'un recours parallèle.

Le contribuable dispose en effet de l'action en réduction ou en décharge devant le juge de l'impôt qui lui permet d'obtenir l'annulation de la décision individuelle d'imposition. Le juge de l'impôt peut se prononcer sur tous les aspects de la légalité d'une imposition, aussi bien sur la légalité de l'acte d'imposition lui-même que sur la légalité du texte réglementaire qui lui sert de base juridique. Le contribuable peut donc se fonder sur l'illégalité de cet acte réglementaire. En ce qui concerne les tribunaux judiciaires, juges de l'impôt ou de la peine, il a toujours été admis qu'ils avaient la faculté d'apprécier, dans les litiges d'impôts qui relèvent de leur compétence (70), la légalité des décrets fis-

---

- (69) : Voir supra, 1ère Partie, Titre 1, Chap. 2.

- (70) : En principe, tous les impôts assis par le service des contributions directes relèvent de la compétence du juge administratif qui connaît en outre des taxes sur le chiffre d'affaires. Les autres impositions sont du ressort des tri-

caux. Il n'y a pas question préjudicielle : ils peuvent écarter, le cas échéant, l'acte réglementaire dont la régularité leur paraît douteuse (71).

Un acte général a toujours une suite dans un acte d'imposition individuelle. Bien que le recours pour excès de pouvoir soit impossible, l'intérêt du contribuable était sauvegardé dans la mesure où, pour lui, c'est en définitive l'imposition qui est la plus importante.

Cependant la théorie du recours parallèle a évolué vers un adoucissement général et, dans le domaine fiscal, l'évolution a porté sur une appréciation plus exacte de l'équivalence des effets produits (72). Si le recours réussit devant le juge de l'impôt, l'acte d'exécution est bien écarté mais le texte réglementaire qui lui a servi de base demeure. Le juge de l'impôt ne peut pas l'annuler. Il en résulte que l'administration pourrait prendre la même mesure à l'égard d'autres contribuables, voire à l'égard du même contribuable les années suivantes. De nouvelles procédures contentieuses seraient alors nécessaires.

---

bunaux judiciaires. La répartition des compétences en matière fiscale n'a, en fait, jamais obéi aux principes généraux. Elle est davantage le résultat de contingences historiques : les révolutionnaires, conscients de l'impopularité des impôts indirects, ont voulu accorder aux contribuables une garantie judiciaire, tandis que les impôts directs sont tout naturellement tombés dans le lot des conseils de préfecture.

- (71) : Il semble que ce soit un arrêt des Chambres réunies de la Cour de Cassation du 24 mars 1847 qui ait établi ce principe : D. 1847, 1, 145. Voir : 2 arrêts de la Cour de Cassation du 26 février 1950, R.S.L.F. 1952, p. 463, chr. CHRETIEN ; Tribunal civil de DUNKERQUE, 25 février 1953, R.S.L.F. 1953, p. 800, chr. CHRETIEN et Tribunal civil de Bayonne, 22 juin 1953, R.S.L.F. 1954, p. 424, chr. CHRETIEN. La Cour de Cassation ne manque jamais de rappeler cette solution : ainsi dans un arrêt du 31 janvier 1956 (concernant la légalité de certaines dispositions de l'article 1559 du code des impôts, relatives à l'impôt sur les spectacles), elle censura le jugement d'un tribunal civil qui s'était déclaré incompétent pour apprécier la légalité de textes réglementaires (sur cet arrêt, voir : R.S.L.F. 1957, p. 328, chr. CHRETIEN).

- (72) : Voir de LAUBADERE, "Le recours pour excès de pouvoir et le contentieux de l'imposition", R.S.L.F. 1936, p. 531 ; CHRETIEN, "Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale", J.C.P. 1946, I, 571.

Seul le recours pour excès de pouvoir permet d'aboutir à une annulation erga omnes.

Le Conseil d'Etat décida donc de modifier sa jurisprudence et admit, dans l'arrêt BREIL du 28 février 1913 (73), que la faculté pour les contribuables, lorsqu'ils ont été individuellement imposés, de soulever l'exception d'illégalité devant le juge de l'impôt ne faisait pas obstacle à ce qu'ils déférent au juge administratif le règlement fiscal illégal afin d'en faire prononcer l'annulation pour excès de pouvoir.

Cette jurisprudence fut, depuis, constamment confirmée (74).

Ainsi dans l'arrêt Société HAUSER du 21 mars 1969, le Conseil d'Etat rappelle que si la légalité des arrêtés ministériels d'assimilation, pris en matière de patente, "... peut être contestée par chaque contribuable devant le juge fiscal à l'occasion des demandes en décharge ou en réduction de leur imposition, cette faculté, dont l'exercice ne peut conduire à l'annulation des arrêtés, ne fait pas obstacle à ce que les intéressés puissent déférer ceux-ci au juge de l'excès de pouvoir..." (75). L'arrêt Société HAUSER, comme le souligne M. LAMARQUE dans sa note, fait une application d'autant plus remarquable de ce principe que, sous l'ancien régime de la patente, les arrêtés d'assimilation étaient pris par les préfets (76) et le Conseil d'Etat avait refusé d'accueillir le recours pour excès de pouvoir contre les arrêtés préfectoraux (77) alors même qu'il avait admis que ces actes avaient un caractère réglementaire (78).

Cependant, si les contribuables peuvent déférer au juge de l'excès de pouvoir les actes de caractère réglementaire, ils ne peuvent déférer à ce juge les actes

---

- (73) : S. 1918 - 1919, 3, 37.
- (74) : Voir par exemple : C.E. 16 mai 1930, SAUTEL, Rec. 519.
- (75) : A.J.D.A. 1969, p. 498, note LAMARQUE et p. 622, note DRAGO.
- (76) : Loi du 15 juillet 1880, art. 4.
- (77) : Voir par exemple : C.E. 14 janvier 1916, TORRE, Rec. 22.
- (78) : Voir SUPRA, 1ère Partie, Chap. 1, Sect. 1, parag. II.

particuliers d'imposition puisque, pour ceux-ci, l'action devant le juge de l'impôt aboutit à un résultat équivalent (79). Seuls les tiers, à la condition qu'ils y aient intérêt, le pourraient car précisément ils ne disposent pas d'une action devant le juge de l'impôt. Le Conseil d'Etat par exemple a admis le recours pour excès de pouvoir d'une commune contre une décision refusant d'assujettir un contribuable à la patente (80).

B - NECESSITE DU CONTROLE JURIDICTIONNEL.

Cette nécessité apparaît au seul constat de l'abondante jurisprudence qui annule les décrets d'application illégaux (81).

De même, en ce qui concerne les décrets-lois, le gouvernement fait très souvent une interprétation quelque peu extensive des termes des lois d'habilitation.

L'arrêt CHATON du 19 décembre 1947 (82) nous en fournit un exemple significatif. Dans cet arrêt le Conseil d'Etat dut annuler l'institution par le gouvernement, sur la base d'une ordonnance du 11 octobre 1945 (art. 8), d'une "taxe de compensation annuelle" sur les locaux "vacants et inoccupés" alors que l'ordonnance de 1945 ne permettait la perception de cette taxe que sur les "logements insuffisamment occupés". Pour les autres locaux c'était une procédure de réquisition qui avait été prévue.

La réforme fiscale, opérée en vertu des lois du 17 août et du 24 septembre 1948, offre également de nombreux exemples de décrets méconnaissant la volonté du législateur.

Il en est ainsi incontestablement du

- (79) : C.E. 25 mai 1955, MICHOTTE, A.J.D.A. 1955, p. 383, obs. DRAGO.
- (80) : C.E. 6 avril 1962, Commune de Meudon, Rec. 255 ; J.C.P. 1962, II, 12 723, concl. HENRY.
- (81) : Voir supra, 1ère Partie, Chap. 1, Sect. 3, parag. I.
- (82) : S. 1948, 3, 7.

décret n° 48.1493 du 25 septembre 1948, relatif à la suppression du régime du paiement suspensif en matière de taxe à la production. Il est impossible en effet de trouver une base légale à ce décret. Il ne peut être considéré comme ayant été pris en exécution du paragraphe II de l'article 5 de la loi du 17 août puisqu'il n'a pas été annexé au projet de loi de finances pour 1949. De plus il se présente comme immédiatement applicable alors que la mise en vigueur des décrets adoptés sur la base de ce texte était prévue pour le 1er janvier 1949. Il n'est pas davantage conforme au paragraphe I de ce même article qui autorisait simplement le gouvernement à réaliser des allègements fiscaux au moyen de réductions, suppressions ou fusions d'impôts (83). Il consiste en effet en une transformation d'impôt, faisant perdre à la taxe à la production son caractère initial pour la rapprocher d'une taxe sur la plus-value, opération qui aboutit à faire peser des charges nouvelles sur un grand nombre d'entreprises.

L'illégalité du décret n° 48.1544 du 1er octobre 1948, "portant aménagement du mode de perception de l'impôt sur les salaires, traitements, pensions et rentes viagères", apparaît plus nette encore. En effet, malgré son titre, ce décret est bien loin de s'en tenir à un simple aménagement, ce qui lui était pourtant prescrit par la loi du 24 septembre 1948. Il consiste plutôt en la suppression d'un impôt et en son remplacement par une nouvelle contribution puisque la retenue à la source pesant sur les salaires est supprimée, à titre d'augmentation de rémunération, et, à sa place, un versement forfaitaire est mis à la charge des employeurs (égal à 5 % du montant global des traitements, salaires, indemnités et émoluments effectivement versés au personnel). Il s'agit bien d'un impôt tout à fait distinct, ne frappant pas les mêmes personnes et dont les règles d'assiette sont radicalement différentes.

L'illégalité était donc manifeste et le recours qui fut exercé avait toute chance d'aboutir. Mais le décret de réforme fiscale reprit ces dispositions (art. 284 et s...). Or le Conseil d'Etat venait dans l'arrêt GUIOLET, du

---

- (83) : Sur la loi du 17 août 1948, voir supra, Sect. 2, parag. I.

9 mars 1951 (Rec. 146), de déclarer que l'article 15 de la loi du 31 décembre 1948 avait conféré valeur législative au décret de réforme (84).

La Haute Juridiction ne put que rejeter le recours, confirmant ainsi une jurisprudence constante selon laquelle la validation d'un décret le rend insusceptible de contrôle contentieux (85).

Précisément, le procédé de la validation législative, fréquemment utilisé en matière fiscale, fait toute la difficulté du contrôle juridictionnel.

II - DIFFICULTE DU CONTROLE JURIDICTIONNEL.

La validation est l'opération par laquelle le législateur empêche le juge d'annuler un acte juridique en raison d'un vice particulier ou pour quelque motif que ce soit, ou l'opération par laquelle il rend à nouveau valide, en le réintroduisant dans l'ordonnancement juridique, un acte administratif qui vient d'être annulé ou privé d'efficacité par une juridiction (86).

La validation d'un acte administratif par le législateur n'a pas nécessairement pour effet de transformer cet acte en acte législatif. Si le législateur n'en a pas repris les dispositions et s'est borné à en valider les effets, son intervention n'a de conséquence qu'en ce qui concerne le contentieux et l'acte conserve le caractère administratif. L'autorité réglementaire pourra donc éventuellement le modifier (87).

- (84) : Sur la réforme fiscale de 1948, voir supra, 1ère Partie, Titre 1, Chap. 2, Sect. 2.

- (85) : C.E. 6 avril 1951, Syndicat patronal de l'alimentation générale de la région de Bayonne, Rec. 178. Cette solution fut confirmée par le Conseil d'Etat dans un arrêt du 19 mars 1955, Sieur T..., req. n° 21.817, Rec. 688.

- (86) : LESAGE, Les interventions du législateur dans le fonctionnement de la justice, L.G.D.J. 1960.

- (87) : Voir par exemple : C.E. 18 avril 1958, Syndicat des

La validation oblige le juge administratif a rejeter le recours pour excès de pouvoir : selon que la requête a été formée après ou avant la validation, il distingue entre la non recevabilité du recours et le non lieu à statuer (dit "non lieu législatif"). Quant au juge judiciaire, il doit déclarer irrecevable l'exception d'illégalité (dans ce seul cas d'ailleurs, s'agissant d'un moyen d'ordre public).

Cette jurisprudence vaut pour tous les actes de caractère réglementaire (88).

Il est évident que l'excès d'une telle pratique présente des conséquences graves. Or, comme l'a fait observer le commissaire du gouvernement DUCAMIN, "...le Conseil d'Etat a une longue expérience des validations législatives, ses sous-sections fiscales n'étant d'ailleurs pas mal servies à cet égard..." (89).

A - LES MODALITES DE VALIDATION.

Pour le juge administratif il n'est pas nécessaire qu'une validation soit expresse et directe : il tire toutes les conséquences, même indirectes et implicites, de la loi.

Le Conseil d'Etat considère ainsi comme validé un texte réglementaire repris par une loi (90) ou bien

---

chirurgiens-dentistes de la Seine, Rec. 219 ("...considérant, d'une part, que, si le décret du 6 janvier 1950 a été validé par l'article 29 de la loi du 31 décembre 1953, cette validation a eu pour seul objet et pour seul effet de faire obstacle à ce que la légalité de cet acte réglementaire pût être discutée devant le juge administratif ; qu'ainsi elle n'a pas conféré audit décret le caractère d'une disposition législative ; que, par suite, l'autorité investie du pouvoir réglementaire est demeurée compétente pour apporter au texte dont il s'agit toutes les modifications qu'elle estime opportun d'édicter..."). Voir également : C.E. 10 juin 1958, PECUNUA, R.D.P. 1959, p. 166, rev. juris. adm. AUBY.

- (88) : Voir par exemple : loi n° 42.371 du 15 mars 1942, relative à la contribution foncière des propriétés non bâties et des propriétés bâties, validant, en en reprenant les dispositions, une circulaire du 1er octobre 1941 (J.O. mars 1942, p. 1169).

- (89) : Conclusions sous C.E. 8 février 1963, Société GEO, Rec. 78 ; A.J.D.A. 1963, p. 279.

- (90) : C.E. 11 mai 1949, Ligue des fonctionnaires, pères et mères de famille nombreuse, Rec. 208.

reconduit (91), modifié (92), homologué (93) ou simplement mentionné (94) par une loi. Dans un arrêt du 25 janvier 1957, Société des Etablissements Charlionnais (Rec. 54), la Haute Juridiction a même considéré que la modification par le législateur de certaines dispositions seulement d'un acte administratif entraînait validation de l'acte tout entier (95). M. MODERNE cite également en ce sens un arrêt du 10 juillet 1972, Compagnie Air Inter (Rec. 537), dans lequel le Conseil d'Etat estima que la loi de finances du 27 décembre 1968, en procédant à des modifications partielles de l'ordonnance du 17 août 1967 relative à la participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprises, avait entendu valider la totalité de l'ordonnance (96).

"Ces modifications ou allusions, écrit M. WALINE (précité), constituent un certificat de légalité, délivré par l'autorité qui est la mieux qualifiée pour apprécier si un texte est légal, c'est-à-dire s'il est conforme à sa volonté de législateur".

Commentant l'arrêt Société GEO, du 8 février 1963 (Rec. 78), M. CHRETIEN reprocha cependant au Conseil d'Etat d'admettre trop facilement l'existence de ce "certificat de légalité". La loi de finances du 24 mai 1951 (art. 17) avait créé une taxe unique sur les viandes, dite "taxe de circulation", et avait en conséquence supprimé l'ensemble des taxes et impôts indirects perçus jusqu'alors sur ce produit (art. 15). Cependant deux taxes, dites "taxes d'inspection sanitaire", créées par une loi de 1933, avaient continué à être perçues et, en outre, la loi n° 55.137 du 2 février 1955, "relative au développement des crédits affectés aux dépenses du ministère de l'agriculture pour 1955", avait modifié l'affec-

---

- (91) : C.E. 31 mai 1963, Société X..., Rec. 335.

- (92) : C.E. 5 janvier 1945, BOS et CRESP, Rec. 5.

- (93) : C.E. 4 juillet 1958, Confédération du patronat d'Algérie, Rec. 411.

- (94) : C.E. 15 février 1939, Chambre syndicale des propriétaires marseillais et du département des Bouches-du-Rhône, Rec. 90.

- (95) : Voir R.D.P. 1957, p. 1057, note WALINE.

- (96) : MODERNE, "La politique des validations législatives indirectes de textes réglementaires", note sous C.E. 18 mai 1973, Syndicat national des ingénieurs et techniciens agréés,

tation du produit de ces deux taxes en en accordant le bénéfice au fonds d'assainissement du marché de la viande. Le Conseil d'Etat estima qu'il en résultait implicitement mais nécessairement que le législateur considérait ces taxes comme n'ayant pas été supprimées par la loi de 1951. En fait ni le texte de la loi de 1955 ni les travaux préparatoires ne laissaient apparaître selon M. CHRETIEN la moindre volonté de validation de la part du Parlement qui, semble-t-il, ignorait l'existence de la loi de 1951. L'arrêt du 8 février 1963 rend donc légaux des actes administratifs en se fondant sur une décision brève et obscure du Parlement (la loi de 1955) alors que, en vertu d'une décision antérieure par laquelle ce même Parlement avait exprimé sa volonté de la façon la plus claire (la loi de 1951), ces actes étaient manifestement illégaux (97).

De la même façon le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 14 avril 1967 (Société X..., Rec. 160), jugea que l'intervention d'une loi relative à l'affectation du produit d'une cotisation en validait la création. La loi du 11 juillet 1953 avait autorisé le gouvernement à prendre par décret "...des mesures relatives... à la participation des employeurs à la construction". Sur le fondement de cette habilitation le décret du 9 août 1953 avait imposé aux entreprises l'obligation d'investir annuellement dans la construction une somme égale à 1 % des salaires versés, l'inobservation de cette obligation entraînant la perception d'une cotisation de 2 % sur le montant des salaires. Le Conseil d'Etat estima que cette disposition n'était pas susceptible d'être discutée devant le juge de l'impôt à l'appui d'une demande en décharge concernant des impositions de 1954 et 1955 car, en prévoyant l'affectation de cette cotisation à un compte spécial du Trésor, l'article 41 de la loi du 31 décembre 1953 a eu pour effet de la valider (98).

A.J.D.A. 1973, p. 482. Il est vrai, comme le précise M. MODERNE, que le Conseil Constitutionnel avait déjà statué en ce sens dans sa décision du 27 février 1972 (A.J.D.A. 1972, p. 638, note TOULEMONDE).

- (97) : Voir R.S.F. 1963, p. 680, chr. CHRETIEN.

- (98) : Cependant la simple inscription d'une cotisation sur un état annexé à une loi de finances ne constitue qu'une autorisation de recouvrement et ne donne pas valeur législative au décret instituant cette cotisation : C.E. 28 février 1958, DENIS, Rec. 135. Voir également en ce sens un jugement du Tribunal Administratif de Clermont-Ferrand, en date du 12 avril 1957, A.J.D.A. 1957, p. 348, obs. DRAGO et R.S.L.F. 1958, p. 369,

Cette jurisprudence bienveillante n'est pas sans susciter quelque réserve de la part de la doctrine qui regrette parfois l'attitude "timorée" du juge administratif (99). Il est vrai que les validations implicites sont déduites d'éléments divers sans même que les dispositions réglementaires soient mentionnées par le législateur.

Certes les lois de validation peuvent donner lieu à responsabilité de l'Etat dans le cadre de la théorie de la responsabilité du fait des lois (100). Il n'en demeure pas moins qu'elles portent atteinte à la séparation des pouvoirs et à l'autorité de chose jugée en permettant à l'administration de se soustraire aux conséquences d'une décision de justice. Lorsqu'elles reprennent les dispositions d'un acte administratif elles s'analysent en un empiétement du législateur dans un domaine qui n'est pas le sien (101).

Comme l'a fait observer M. AUBY (précité), les lois de validation peuvent être considérées non pas comme des lois au sens de l'article 34 mais comme des actes en forme législative (102). Or, si la Constitution actuelle en prévoit

---

chr. CHRETIEN. D'ailleurs, pour le Conseil d'Etat, les états annexes ne sont pas créateurs de droits mais de simples tableaux d'écritures récapitulatives auxquels seules des décisions législatives expresses peuvent donner une force exécutoire : C.E. 28 mars 1924, Sieur JAUROU, Rec. 356 ; C.E 26 juillet 1946, VALENT-FALENDRY, Rec. 221.

- (99) : Voir par exemple : LESAGE (précité, p. 139 et s...) ; MODERNE (précité) ; LAMARQUE et DUPEYROUX, J.C.P. 1965, I, 1921 : " Les arrêts du 27 novembre 1964 du Conseil d'Etat et l'organisation de la Sécurité Sociale " (à propos de la prétendue validation du décret du 12 mai 1960, relatif à l'organisation et au fonctionnement de la Sécurité Sociale, par la loi du 25 janvier 1961, relative aux assurances maladie, invalidité et maternité des exploitants agricoles et des membres non salariés de leur famille).

- (100) : Voir par exemple : C.E. 1er décembre 1961, LACOMBE, D. 1962, p. 89, concl. DUTHEILLET de LAMOTHE.

- (101) : Voir AUBY, R.D.P. 1974, p. 1498 (rev. juris. adm., note sous C.E. 24 octobre 1973, Secrétaire d'Etat auprès du Premier Ministre, chargé de la jeunesse, des sports et des loisirs). M. AUBYprécise néanmoins que l'on peut soutenir que, dans le cas de la rétroactivité, les dispositions à caractère rétroactif sortent du domaine réglementaire même si elles s'y rattachent privées de cet effet rétroactif.

- (102) : Il note en ce sens que selon la jurisprudence du Conseil d'Etat (C.E. 24 novembre 1961, Fédération Nationale des Syndicats de Police, Rec. 658) on a estimé qu'une loi conférant,

un certain nombre (autorisation de poursuites, art. 26 ; état de siège, art. 36...), elle ne prévoit en aucune manière des actes à forme législative pris à des fins de validation. Dans ces conditions peut-on admettre sans aucune base textuelle un pouvoir implicite de validation au profit du Parlement ?

Face à l'excès des validations législatives une attitude plus sévère du juge serait dans certains cas légitime. M. LESAGE considère que depuis 1946 il ne s'est guère passé une seule année sans que le législateur valide des dispositions annulées par le Conseil d'Etat.

B - L'EXCES DE CETTE PRATIQUE.

La jurisprudence fiscale est riche en validations rétroactives.

Ainsi dans l'arrêt DESCOURS, du 10 janvier 1951, le Conseil d'Etat devait annuler pour vice de forme un arrêté interministériel du 4 juin 1946, pris en application de l'ordonnance du 11 octobre 1945 instituant une taxe sur les locaux inoccupés (103). Cet arrêté contenait une liste de communes où l'impôt était entré en vigueur. Les sommes perçues de 1946 à 1951 devaient donc être remboursées. Conscient des difficultés provoquées par cette situation, le Parlement accepta d'intervenir : la loi du 20 mars 1951, relative au développement des crédits affectés aux dépenses de fonctionnement des services civils pour l'exercice 1951, valida cet arrêté pour le passé comme pour l'avenir (art. 5). M. CHRETIEN critiqua très vivement cette loi, allant même jusqu'à suggérer au juge administratif d'en écarter l'application "...par une savante interprétation contra legem" (104). En fait le Conseil d'Etat

---

par application de l'article 38, au gouvernement le pouvoir de prendre des mesures qui sont normalement du domaine de la loi n'autorisait pas le gouvernement à procéder à une validation.

- (103) : Deux des signataires de l'arrêté, le directeur du cabinet du ministre de la reconstruction et du logement et celui du ministre des finances, n'avaient aucun pouvoir au moment où ils ont signé.

- (104) : R.S.L.F. 1953, p. 151, chr. juris. fisc.

ne put que s'incliner devant la volonté clairement exprimée du législateur et déclarer l'arrêté insusceptible de recours contentieux (105). Dans un arrêt du 9 février 1953, ACHALME (Rec. 654), il estima même qu'en raison de la généralité des termes de la loi du 20 mars 1951 tous les vices, qu'ils soient de forme ou de fond, et notamment la question de savoir si l'arrêté était justifié par l'existence d'une crise grave du logement, étaient couverts par l'intervention du législateur (106).

De la même façon ce sont des considérations financières qui ont incité le législateur à valider l'arrêté ministériel du 16 décembre 1947 édictant un nouveau tarif des droits de douane, pris en application d'une ordonnance du 8 juillet 1944. "...Il est indispensable de ratifier le tarif des douanes, plaida M. MARCELLIN, rapporteur de la commission des finances de l'Assemblée Nationale, pour mettre un terme aux multiples contestations portant sur la légalité des perceptions effectuées par l'administration des douanes... L'intérêt national, la nécessité de respecter les engagements internationaux, et le souci d'assurer le fonctionnement normal des services publics ont conduit le gouvernement, pressé par le temps, à mettre le tarif en vigueur par un simple arrêté ministériel... Admettre le caractère illégal des perceptions douanières aggraverait la situation financière du Trésor qui serait contraint de restituer plus de 120 milliards de droit de douane..." (107). L'arrêté avait été déclaré illégal par le Tribunal civil de DUNKERQUE, le 26 février 1953, qui avait estimé que si l'ordonnance de 1944, suspendant provisoirement l'application des droits de douane, avait permis au ministre des finances de les rétablir pour certaines catégories de produits et, le cas échéant, d'en modifier le taux, elle ne l'avait pas autorisé à transformer des droits spécifiques qui exis-

---

- (105) : Voir par exemple : C.E. 12 juillet 1951, Ministre du budget c/TALLON, Rec. 402.

- (106) : Voir également : C.E. 5 mars 1954, COOLEN, Rec. 721. Le Conseil d'Etat attribue une portée générale aux validations législatives. Cette jurisprudence est discutable dans la mesure où l'acte validé est resté un acte administratif. Le législateur n'étant intervenu que pour couvrir un vice déterminé, cette validation ne devrait pas empêcher le juge d'annuler l'acte s'il trouve d'autres vices.

- (107) : J.O. doc. A.N., annexe n° 6501, séance du 9 juillet 1953.

taient auparavant en droits ad valorem (108). L'article 1er de la loi du 15 avril 1954, portant fixation du tarif des droits de douane, approuva donc le tarif annexé à l'arrêté du 16 décembre 1947 et déclara définitivement acquis au Trésor les recouvrements effectués en vertu de cet arrêté.

Cependant le gouvernement se heurte parfois à l'opposition des parlementaires qui peuvent hésiter à porter atteinte à la chose jugée. Il lui fut par exemple très difficile d'obtenir le vote de la loi du 30 juin 1956 (109) validant l'alinéa 2 de l'article 7 du décret du 30 avril 1955. Cet alinéa qui conférait un caractère rétroactif à une majoration de l'impôt sur les sociétés avait été annulé par le Conseil d'Etat dans l'arrêt GARRIGOU du 16 mars 1956 (précité). Après cet arrêt, qui fit grand bruit, un grand nombre de sociétés avaient demandé la restitution du trop perçu par le fisc. Le gouvernement dut se résoudre à solliciter l'intervention du législateur pour éviter une perte de recettes importante. Ce fut d'ailleurs son argument essentiel, comme en témoigne l'exposé des motifs du projet de loi : "...il résulterait de cette décision (du Conseil d'Etat), si les dispositions du décret n'étaient pas confirmées, l'obligation de rembourser aux sociétés une somme d'environ 16 milliards. Le chapitre 15-01, "Dégrèvements sur contributions directes et taxes assimilées", du ministère des finances ne comportant pas les crédits correspondants, le gouvernement, plutôt que de demander des ressources supplémentaires pour couvrir cette charge, juge préférable de proposer la validation de l'article 7, alinéa 2, du décret n° 55.446 du 30 avril 1955...". Les parlementaires, et notamment les sénateurs, n'en critiquèrent pas moins très vivement le projet gouvernemental : "...par un empiètement inadmissible du pouvoir législatif sur le pouvoir judiciaire, déclara M. PINCHARD, vous voulez mettre cet excès de pouvoir au compte du Parlement. Le Conseil de la République ne voudra pas à l'occasion d'un projet de loi bâclé ajouter encore à la stupidité et à la malhonnêteté de notre fisca-

---

- (108) : Voir : S. 1953, 2, 125, note GRAWITZ ; R.S.L.F. 1953, p. 800, chr. CHRETIEN.

- (109) : Loi portant institution du fonds national de vieillesse (art. 1).

lité..." (110). Finalement en 3ème lecture le Conseil de la République s'inclina (111). Conformément à sa jurisprudence traditionnelle, le Conseil d'Etat, que M. CHRETIEN eût souhaité voir exprimer "...son regret, voire son indignation" (112), ne pouvait par la suite que déclarer irrecevables les recours contentieux (113).

C'est vraisemblablement pour éviter de telles difficultés que le gouvernement n'avait pas informé les parlementaires de l'annulation par le Conseil d'Etat, dans l'arrêt Association Nationale des S.A.R.L. du 5 avril 1957 (Rec. 241), du décret du 29 février 1952, concernant les modalités de paiement des acomptes de l'impôt sur les sociétés, pour violation de l'article 1668 du Code Général des Impôts (114). Il avait en effet voulu apaiser la conscience des parlementaires en ne leur disant pas que le décret avait été annulé mais simplement que sa légalité était "contestée", entretenant ainsi une confusion entre le Conseil d'Etat donneur d'avis et le Conseil d'Etat juge. Ici encore la validation était "nécessaire" dans la mesure où elle permettait au gouvernement d'éviter de proposer un relèvement de l'impôt sur les sociétés pour compenser la perte de recettes consécutive à l'annulation. La loi du 26 juin 1957 (115), portant assainissement économique et financier, l'autorisa donc à modifier l'article 1668 précisément sur les deux points que contredisait le décret de 1952. Le législateur précisa que ces modifications prenaient effet à la date d'entrée en vigueur du décret "contesté". Le décret de 1952 était donc ressuscité indirectement. Le comble, pour reprendre l'expression de M. CHRETIEN, est que le décret appelé à modifier l'article 1668

- (110) : J.O. déb. C.R., séance du 24 mai 1956.

- (111) : Notons que bien que le décret du 30 avril 1955 ait été pris en vertu d'une loi d'habilitation, le gouvernement demanda sa validation et non sa ratification.

- (112) : R.S.L.F. 1957, p. 310, chr. juris. fisc.

- (113) : C.E. 30 novembre 1956, Société des Usines SPINDLER, Rec. 451 ; C.E. 30 décembre 1956, Société Intermaritime et Fluviale Centrado, A.J.D.A. 1957, p. 82, obs. DRAGO.

- (114) : Voir : D.F. 1957, n° 17, p. 2, concl. LASRY.

- (115) : Art. 1, parag. I (b, 3°).

devait être pris après avis du Conseil d'Etat (116).

Le gouvernement n'avait pas davantage informé les parlementaires de la décision juridictionnelle qui était intervenue, lors du vote de la troisième loi de finances rectificative pour 1968, dont l'article 7 reprenait les dispositions d'un "avis" du ministre des finances aux importateurs instituant une redevance sur certains vins (117). Cet "avis", en date du 12 mars 1965, avait été en effet annulé pour excès de pouvoir par le Conseil d'Etat dans l'arrêt Sieur BENET du 28 juin 1968 (Rec. 404) (118).

On pourrait encore citer beaucoup d'exemples de lois de validation fiscales allant à l'encontre de la chose jugée (119).

Certes il ne faut jamais perdre de vue qu'en ce domaine l'annulation d'une mesure réglementaire peut se traduire par l'obligation pour l'administration de rembourser des sommes très importantes. L'exécutif devrait d'ailleurs en avoir conscience et apporter une attention toute particulière à l'élaboration des textes fiscaux. En toute hypothèse, ces conséquences financières ne sauraient légitimer l'intervention du législateur dans le fonctionnement de la justice. "Rien ne montre mieux, en concluent M.M. TROTABAS et COTTERET, la nécessité de restaurer les vertus politiques de l'impôt, si facilement sacrifiées à ses vertus économiques et

---

- (116) : R.S.L.F. 1958, p. 368, chr. juris. fisc.

- (117) : Voir : J.O. déb. A.N. 3 décembre 1968, p. 5021.

- (118) : De même, lors du vote de la loi du 15 avril 1954 qui valida l'arrêté ministériel du 16 décembre 1947 édictant un nouveau tarif des droits de douane (voir supra), le gouvernement, dans l'exposé des motifs, n'avait fait aucune allusion au procès en cours (après le jugement du Tribunal civil de DUNKERQUE, l'administration des douanes avait saisi la Cour de Cassation).

- (119) : Ainsi la loi de finances rectificative n° 64.1278 du 23 décembre 1964 (art. 23, parag. I) a validé rétroactivement les tarifs d'évaluation des propriétés non bâties servant de base à la contribution foncière qui avaient été annulés par le Conseil d'Etat dans l'arrêt BOYREAU et LABOILLE MORESNAU du 29 mai 1964 (Rec. 304) ; voir : C.E. 13 juillet 1968, Sieur JACQUIER, Rec. 456. Sur l'arrêt BOYREAU et LABOILLE MORESNAU, voir supra, 1ère Partie, Chap. 1, Sect. 2, parag. I.

sociales, si l'on croit toujours à la valeur de la liberté et au principe de légalité sur lesquels le droit fiscal a été fondé"(120).

Précisément, l'utilisation de l'impôt à des fins économiques et sociales explique, pour une large part, ces extensions du pouvoir réglementaire qui depuis 1958 se réalisent suivant une procédure dont la constitutionnalité est douteuse.

---

(120) : Droit Fiscal, manuel, DALLOZ, 1973, n° 83.

TITRE II

LES LIMITES DE LA RESTAURATION DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ PAR L'ARTICLE 34

L'avènement de la Vème République ne mit pas fin à la pratique des extensions du pouvoir réglementaire, celles-ci étant d'ailleurs inconstitutionnelles dans la mesure où elles se réalisent en dehors de la procédure qui devrait être utilisée, c'est à dire celle prévue à l'article 38 (Chapitre 1).

Dans le domaine de la parafiscalité, proche de la fiscalité proprement dite, le constituant a lui-même consacré la prépondérance du pouvoir réglementaire (Chapitre 2).

CHAPITRE I

LA PRATIQUE DES LOIS D'HABILITATION EN MATIERE FISCALE

L'étude des modalités des extensions du pouvoir réglementaire depuis 1958 conduit à une nouvelle lecture de l'article 34.

L'examen de la pratique suivie par le législateur révèle en effet qu'il s'en tient assez souvent à des dispositions très vagues et imprécises, se dessaisissant ainsi de ses compétences au profit du gouvernement qui, sous couvert d'en fixer les modalités d'application, édicte en réalité lui-même les règles fiscales (Section 1).

Cette pratique est contraire à la Constitution puisque celle-ci prévoit, à l'article 38, une procédure spéciale qui permet au gouvernement d'intervenir par ordonnance dans le domaine de la loi. La procédure de l'article 38 s'impose au législateur comme au gouvernement et toute autre formule tendant au même résultat est inconstitutionnelle.

En fait il semble qu'il y ait quelque contradiction entre la plénitude de compétence attribuée au législateur en matière fiscale et le mécanisme des ordonnances tel qu'il est prévu par la Constitution. Tous les motifs qui, dans le passé, conduisirent le Parlement à voter des lois d'habilitation demeurent aujourd'hui. De plus l'utilisation croissante de l'impôt à des fins économiques ou sociales d'ordre

conjoncturel nécessite fréquemment l'intervention du gouvernement. Or le législateur ne peut constamment avoir recours à la procédure de l'article 38 dont la mise en oeuvre est lourde et difficile et à laquelle le constituant a entendu conférer un caractère relativement exceptionnel (Section 2).

SECTION 1 : LES MODALITES D'EXTENSION DES COMPETENCES DU GOUVERNEMENT.

La mise en place des institutions fut l'occasion d'une assez large concentration des pouvoirs au profit de l'exécutif. Au nombre des dispositions qui furent alors édictées figurent des dispositions fiscales. On ne peut cependant tirer de conclusion de principe d'extensions du pouvoir réglementaire liées à des circonstances exceptionnelles.

Il n'en va pas de même pour ces extensions qui résultèrent ensuite soit du recours aux procédures prévues par la Constitution soit de la confusion entre règles et modalités d'application.

I - LES PROCEDURES EXCEPTIONNELLES D'EXTENSION DU POUVOIR REGLEMENTAIRE.

Des mesures fiscales, importantes parfois, ont été adoptées en application de la loi du 3 juin 1958 qui préparait l'aménagement des institutions de la Vème République.

Par la suite les mécanismes prévus par la Constitution et permettant à l'exécutif d'intervenir dans le domaine de la loi n'ont guère joué en cette matière.

En ce qui concerne l'article 16 qui institutionnalise les circonstances exceptionnelles, il est évident que les "mesures exigées par les circonstances" et devant assurer aux pouvoirs publics "les moyens d'accomplir leur mission" peuvent être d'ordre fiscal. Cependant aucune mesure financière ne fut prise sur la base de cet article lors de sa mise en oeuvre (1).

- (1) : En toute hypothèse le Président de la République exercerait en matière fiscale, au titre de l'article 16, le pouvoir législatif et non le pouvoir réglementaire. Voir : C.E.

De même le gouvernement n'a jamais mis en vigueur un projet de loi de finances par ordonnance. Il n'en demeure pas moins que cette procédure pose un problème. Au plan formel la loi d'impôt se distingue des lois ordinaires quand il s'agit des lois de finances. L'article 1, alinéa 3, de l'ordonnance du 2 janvier 1959 dispose que "les lois de finances peuvent... contenir toutes dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature". Ainsi les règles visées à l'article 34 peuvent être indifféremment fixées soit par des lois ordinaires, qui obéiront à la procédure législative de droit commun, soit par des lois de finances pour lesquelles l'article 47 de la Constitution prévoit une procédure spéciale d'adoption précisée par les articles 37 et suivants de l'ordonnance de 1959, et notamment une procédure d'adoption par ordonnance lorsque le Parlement ne s'est pas prononcé dans un délai de 70 jours (art. 47, alinéa 3 de la Constitution ; art. 39, dernier alinéa de l'ordonnance). Il a été observé que, par l'intermédiaire de cette procédure spéciale, le principe de légalité de l'impôt pouvait être aisément tourné. C'est la raison pour laquelle on a tiré argument de l'article 34 pour soutenir qu'au moins en matière fiscale l'ordonnance prévue à l'article 47 de la Constitution devait être prise dans les formes de l'article 38 qui requiert l'autorisation parlementaire pour les ordonnances intervenant dans le domaine de la loi. En réalité cela est difficilement concevable. Si le gouvernement intervient par ordonnance pour l'adoption d'une loi de finances, c'est uniquement pour remédier aux lenteurs parlementaires. Il ne le pourrait en cas de refus de vote du budget. On imagine donc mal qu'il suscite encore ces lenteurs parlementaires en demandant un nouveau vote, c'est-à-dire une nouvelle et cer-

---

2 mars 1962, RUBIN de SERVINS, Rec. 143 (la décision de recours à l'article 16 a pour effet "...d'habiliter le Président de la République à prendre toutes les mesures exigées par les circonstances qui l'ont motivée et, notamment, à exercer dans les matières énumérées à l'article 34 de la Constitution le pouvoir législatif et dans les matières prévues à l'article 37 le pouvoir réglementaire..."). Sur l'article 16, voir : HAMON, "A propos de l'article 16", A.J.D.A. 1961, p. 663 ; LAMARQUE, "La théorie de la nécessité et l'article 16 de la Constitution", R.D.P. 1961, p. 558 ; MORANGE, "Le contrôle des décisions prises au titre de l'article 16", D. 1962, chr., p. 109.

tainement longue discussion. Cette interprétation est d'ailleurs conforme aux travaux du Comité Consultatif Constitutionnel. En fait le contenu de ces ordonnances, résultant d'une délégation directement prévue par la Constitution, n'est pas librement fixé par le gouvernement. Celui-ci doit reprendre le projet présenté au Parlement. N'étant pas soumises à ratification, elles demeurent susceptibles d'un recours pour excès de pouvoir à l'occasion duquel le juge sanctionnerait l'identité de leurs dispositions avec celles des projets soumis au vote des Chambres (2).

Enfin parmi les lois d'habilitation prises sur la base de l'article 38, une seule eut pour effet de permettre au gouvernement d'adopter des dispositions fiscales.

A - LA MISE EN PLACE DES INSTITUTIONS.

La loi n° 58.520 du 3 juin 1958, relative aux pleins pouvoirs, habilitait le gouvernement investi le 1er juin à prendre par ordonnances, dans un délai de 6 mois, toutes dispositions "jugées nécessaires au redressement de la Nation". Le gouvernement avait le pouvoir d'abroger, modifier ou remplacer des lois en vigueur. Il ne pouvait cependant intervenir dans "...les matières réservées au législateur par la tradition constitutionnelle républicaine résultant notamment du préambule de la Constitution de 1946 et de la Déclaration des Droits de l'Homme de 1789"... (3). La loi précisait en outre que les ordonnances ne pourraient porter "...ni sur l'exercice des libertés publiques et syndicales, ni sur la qualification des crimes, la détermination des peines qui leur sont applicables, la procédure criminelle, ni sur l'aménagement des garanties fondamentales accordées aux citoyens, ni sur la législation électorale..." (4).

- (2) : Voir GUIEZE, "Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière", L.G.D.J. 1974, p. 228 et s...

- (3) : Interdiction classique sous la IVème République ; voir supra, 2ème Partie, Chap. 2, Sect. 2, parag. II.

Les ordonnances prises en vertu de cette loi ont un caractère réglementaire. M. PIERRE HENRI TEITGEN, rapporteur de la commission du suffrage universel, des lois constitutionnelles, du règlement et des pétitions, prit le soin de le préciser à l'Assemblée Nationale : "...Votre commission a estimé... que ces pleins pouvoirs devaient s'exercer, conformément aux principes fondamentaux de notre droit constitutionnel, par le moyen de décrets... Le gouvernement souhaitait que ces décrets puissent être dénommés "ordonnances" pour marquer leur caractère exceptionnel et transitoire... Votre commission l'a accepté, étant entendu qu'il serait précisé que pour le fond des choses les dispositions dont il s'agit seraient des dispositions réglementaires..." (5). Les décrets dénommés ordonnances devaient être pris en conseil des ministres, après avis du Conseil d'Etat, et, à l'expiration du délai de 6 mois, être déposés sur le bureau de l'Assemblée Nationale à fin de ratification.

Ne pouvant intervenir dans les matières réservées à la loi, le gouvernement ne pouvait normalement édicter des ordonnances dans le domaine de l'impôt. En fait il semble que le législateur n'ait pas voulu exclure les pleins pouvoirs fiscaux. Ainsi M. JOSSE, rapporteur de la commission du suffrage universel, du contrôle constitutionnel, du règlement et des pétitions, déclara au Conseil de la République : "...Votre commission a pris acte de ce que dans les restrictions apportées aux pouvoirs accordés au gouvernement ne figurent pas des dispositions interdisant au gouvernement de prendre éventuellement des décrets en matière fiscale et que, d'autre part, les mots "procédure criminelle" ne visent que l'impossibilité de créer des juridictions d'exception ou de porter atteinte aux droits traditionnels de la défense..." (6). On peut donc faire prévaloir sur la référence très générale aux matières réservées cette interprétation développée officiellement devant les parlementaires comme étant celle de la commission compétente et acceptée par eux.

- (5) : J.O. déb. A.N. 2 juin 1958, p. 2612.
- (6) :J.O. déb. C.R., 2 juin 1958, p. 941.

En toute hypothèse c'est bien ainsi que le gouvernement interpréta la délégation qui lui était consentie. De nombreuses dispositions fiscales furent adoptées sur la base de la loi du 3 juin 1958. A cet égard le texte le plus important est certainement l'ordonnance n° 58.653 du 31 juillet 1958, "relative à diverses mesures d'ordre fiscal", qui aggrave certaines sanctions fiscales, relève le taux de différents droits indirects et crée une série de nouvelles contributions : taxe sur les résidences secondaires, taxe sur les yatchs et bâteaux de plaisance, taxe sur les chevaux de course, taxe civique et contribution extraordinaire de 2 % à la charge des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés (7). Ce texte reçut valeur législative non pas d'une loi mais d'une ordonnance prise en vertu de l'article 92 (alinéa 3) de la Constitution qui permettait au gouvernement, jusqu'à la mise en place des institutions (8), d'adopter par ordonnances ayant force de loi les mesures "nécessaires à la vie de la Nation, à la protection des citoyens ou à la sauvegarde des libertés". En effet l'article 1 de l'ordonnance n° 58.1074 du 7 novembre 1958 dispose que "l'ordonnance du 31 juillet 1958 relative à diverses mesures d'ordre fiscal prend force de loi à compter de la date de sa publication". Le Conseil d'Etat ne put par la suite que déclarer irrecevables les recours contentieux : "...considérant que si le requérant soutient que l'ordonnance du 7 novembre 1958 serait entachée d'illégalité, cette ordonnance prise par le gouvernement dans l'exercice du pouvoir législatif ne constitue pas un acte de nature à être dis-

---

- (7) : Voir également les ordonnances n° 58.548 du 27 juin 1958 (proroge jusqu'au 30 juin 1959 les dispositions de la loi du 29 décembre 1956 relative au régime fiscal de certains produits ou services d'utilisation courante), n° 58.796 du 25 août 1958 (fixe le régime fiscal des vins, cidres, poirés et hydromels introduits en Corse), n° 58.825 du 9 septembre 1958 (porte diverses dispositions d'ordre fiscal et budgétaire), n° 58.833 du 9 septembre 1958 (prévoit une garantie de recettes au profit du Fonds National de péréquation des produits de la taxe locale sur le chiffre d'affaires), n° 58.881 du 24 septembre 1958 (crée une taxe ad valorem sur les papiers et cartons et en autorise la perception à compter du 1er octobre 1958), n° 58.896 du 25 septembre 1958 (porte diverses mesures d'ordre fiscal et budgétaire).

- (8) : C'est-à-dire, aux termes de l'alinéa 1 de l'article 91, jusqu'au 4 février 1959.

cuté devant le Conseil d'Etat statuant au contentieux ; considérant que l'ordonnance du 31 juillet 1958 ayant été validée en vertu de l'ordonnance susvisée du 7 novembre 1958 ne saurait davantage être discutée par la voie contentieuse..." (C.E. 27 janvier 1964, Sieur VINCENT, Rec. 48 (9)).

Le gouvernement décida d'ailleurs de "ratifier", sur la base de l'article 92, toutes les ordonnances prises en vertu de la loi du 3 juin 1958. Ainsi 75 "décrets dénommés ordonnances" furent ratifiés par l'ordonnance n° 58.1171 du 5 décembre 1958, mais force de loi n'était conférée qu'à celles de leurs dispositions qui portaient sur des matières énumérées par l'article 34 (10). L'article 92 a également permis au gouvernement d'intervenir directement, par des ordonnances ayant force de loi, dans le domaine de l'impôt (11).

La loi du 3 juin 1958 n'est plus susceptible d'application. Aujourd'hui seul l'article 38 permet des extensions exceptionnelles du pouvoir réglementaire.

- (9) : Sur la pratique des validations législatives, voir supra, 2ème Partie, Chap. 2, Sect. 3, parag. II.

- (10) : Le Conseil d'Etat a ainsi admis que le gouvernement pouvait modifier par décret les dispositions de l'ordonnance n° 58.1004 du 23 octobre 1958 (relative au raccordement obligatoire des immeubles au réseau d'égout) qui concernaient les sommes mises à la charge, dans certains cas, des propriétaires d'immeubles édifiés postérieurement à la mise en service de l'égout, car cette participation n'est pas de nature fiscale : C.E. 27 juin 1973, Ville de Marseille, Rec. 144. Sur cette question, voir supra, Introduction, Sect. 2, parag. II.

- (11) : Ordonnances : n° 58.1111 du 22 novembre 1958 (relative notamment au régime fiscal des activités pétrolières. L'article 70 garantit aux exploitants ayant passé une convention avec l'état un régime fiscal inchangé pendant une durée de 25 à 30 ans), n° 58.1372 du 29 décembre 1958 (relative à diverses dispositions d'ordre fiscal), n° 58.1374 du 30 décembre 1958 (loi de finances pour 1959). Ordonnances du 7 janvier 1959 : n° 59.71, concernant la publicité foncière ; n° 59.78, relative à la taxe locale sur le chiffre d'affaires ; n° 59.108, portant réforme des impositions perçues au profit des collectivités locales ; n° 59.109, concernant le régime fiscal des produits pétroliers ; n° 59.110, aménageant les ressources des collectivités locales ; n° 59.121, relative au régime fiscal de l'électricité ; n° 59.122, relative au régime fiscal du gaz ; n° 59.126, assurant l'intéressement des travailleurs. Ordonnance n° 59.246 du 4 février 1959 (loi de finances rectificative pour 1959, contenant des dispositions relatives à l'évaluation indiciaire du revenu imposable à l'I.R.P.P. à partir des éléments du train de vie)...

B - LA MISE EN OEUVRE DE L'ARTICLE 38 EN MATIERE FISCALE.

Aux termes de l'article 38 de la Constitution "le gouvernement peut, pour l'exécution de son programme, demander au Parlement l'autorisation de prendre par ordonnances, pendant un délai limité, des mesures qui sont normalement du domaine de la loi. Les ordonnances sont prises en conseil des ministres après avis du Conseil d'Etat. Elles entrent en vigueur dès leur publication mais deviennent caduques si le projet de loi de ratification n'est pas déposé devant le Parlement avant la date fixée par la loi d'habilitation. A l'expiration du délai mentionné au premier alinéa du présent article, les ordonnances ne peuvent plus être modifiées que par la loi dans les matières qui sont du domaine législatif" (12).

Il convient d'observer que la précision de l'article 38 selon laquelle les ordonnances ne peuvent intervenir qu'en vue de permettre au gouvernement d'exécuter son programme ne constitue pas un obstacle : la généralité des termes inclut incontestablement la fiscalité.

En fait les pouvoirs publics n'ont guère utilisé cette procédure. Si l'on fait abstraction de la loi d'habilitation n° 60.733 du 30 juillet 1960, relative à la lutte contre certains fléaux sociaux, qui a permis au gouvernement de déterminer le régime fiscal des bouilleurs de cru (ordonnance n° 60.907 du 30 août 1960), seule la loi n° 67.482 du 22 juin 1967, autorisant le gouvernement à prendre des mesures d'ordre économique et social, a véritablement eu des conséquences fiscales (13). Sur 35 ordonnances intervenues sur la base de cette loi, 9 au moins ont un objet partiellement, voire principalement, fiscal.

- (12) : Voir : DEBBASCH, "Les ordonnances de l'article 38 de la Constitution", J.C.P. 1962, I, 1701 ; SILVERA, "Des décrets-lois aux ordonnances", Rev. Adm. 1967, p. 423 ; EBRARD, "L'article 38 de la Constitution du 4 octobre 1958", R.D.P. 1969, p.259.

- (13) : Voir DICKSCHAT, "L'article 38 de la Constitution et la loi d'habilitation du 22 juin 1967", R.D.P. 1968, p. 832.

Il s'agit tout d'abord des 3 ordonnances du 17 août 1967 (n° 67.693, 67.694 et 67.695) relatives à la participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprises (14). Ces trois textes contiennent des dispositions relatives à l'assiette de l'impôt : déductibilité de la réserve de participation et d'une provision égale pour investissements, et fixent le régime fiscal des sommes distribuées au titre de l'intéressement. C'est bien d'ailleurs ce qu'a estimé le Conseil Constitutionnel lorsqu'il a eu à apprécier la nature juridique des dispositions de l'ordonnance n° 67.693. Il a en effet considéré que les articles 5 et 16 de ce texte, prévoyant l'institution d'une procédure spéciale pour l'homologation des accords de dérogation et posant le principe d'une homologation sur l'avis conforme d'un organisme à compétence nationale, touchaient, en même temps qu'aux principes fondamentaux du droit du travail, à l'assiette des impôts et donc relevaient de la loi (15).

Sont intervenues en outre : l'ordonnance n° 67.813 du 19 septembre 1967, relative aux sociétés coopératives agricoles et prévoyant à leur profit des exonérations d'impôt sur les sociétés et de droits d'enregistrement ; l'ordonnance n° 67.821 du 23 septembre 1967, fixant le régime fiscal des groupements d'intérêt économique ; l'ordonnance n° 67.828 du 23 septembre 1967, qui décide la déductibilité

- (14) : Notons que l'intéressement des travailleurs aux résultats des entreprises est une question que traditionnellement le législateur préfère voir régler par le gouvernement auquel il délègue à cet effet ses pouvoirs. Avant la loi du 22 juin 1967, avant l'ordonnance du 7 janvier 1959, le gouvernement avait déjà été habilité à prendre des dispositions en ce domaine par la loi du 14 août 1954 (article unique, 3°), reprise par celle du 2 avril 1955. Les ordonnances de 1959 et 1967 ont été modifiées par la loi n° 73.1197 du 27 décembre 1973 (décrets d'application du 17 mai 1974, n° 74.482 et n° 74.483).

- (15) : Décision du 29 février 1972, A.J.D A. 1972, p. 638, note TOULEMONDE. Cette décision est intéressante car c'est la première fois que le Conseil Constitutionnel, saisi sur la base de l'article 37, alinéa 2, de la Constitution, statuait sur la nature juridique des ordonnances prises en vertu de l'article 38. Il ressort de sa décision que l'ordonnance une fois ratifiée est un "texte de forme législative", mais seules les dispositions qui rentrent dans le domaine de la loi ont valeur législative, contrairement aux décrets-lois sous la IVème République. C'est un "texte de forme réglementaire" avant la ratification, celle-ci pouvant etre implicite si la volonté du législateur apparait claire.

des cotisations d'assurance des travailleurs non salariés de l'assiette de l'impôt sur le revenu ; l'ordonnance n° 67.834 du 28 septembre 1967, fixant le régime d'imposition des plus-values dégagées à l'occasion des fusions de sociétés ; l'ordonnance n° 67.836 du 28 septembre 1967, supprimant, dans certaines hypothèses, la retenue à la source frappant les revenus des valeurs mobilières ; l'ordonnance n° 67.837 du 28 septembre 1967, fixant le régime fiscal des opérations et des sociétés de crédit-bail.

Il s'agit là de mesures fiscales d'une incontestable importance, mais cet exemple demeure isolé.

Il faudrait évoquer aussi le problème posé par l'article 73 de la Constitution. Cet article dispose que "le régime législatif et l'organisation administrative des départements d'Outre-Mer peuvent faire l'objet de mesures d'adaptation nécessitées par leur situation particulière", mais il est muet sur l'autorité compétente, d'où un problème d'interprétation (16). La question a été soulevée lors du débat sur la loi n° 59.1472 du 28 décembre 1959, portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux. Le projet soumis aux parlementaires contenait un article 77 bis qui donnait compétence au gouvernement pour prendre par décrets "...les mesures d'assouplissement nécessaires en matière d'impôts directs et indirects..." dans les départements d'Outre-Mer. Certains députés réagirent : "...on nous invite à donner à l'administration, constata M. ARRIGHI, par la procédure des décrets, des pouvoirs qui n'appartiennent qu'au Parlement... Même à titre transitoire je ne peux souscrire à une procédure singulière qui se traduirait par un dessaisissement de nos prérogatives et dont le caractère constitutionnel serait douteux" (17). Finalement la compétence du Parlement fut sauvegardée puisque le gouvernement fut chargé de déposer, à ces fins, un projet de loi (art 107) (18).

- (16) : Voir LUCHAIRE, Départements d'Outre-Mer, Jur. Clas. Adm. fasc. 130, n° 22 à 28.

- (17) : J.O. déb. A.N. 21 décembre 1959, p. 3537.

- (18) : C'est également le législateur lui-même qui a prévu un régime spécial d'établissement de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères dans le département de la Réunion : loi n° 70.1283 du 31 décembre 1970, portant loi de finances rectificative pour 1970, art. 20.

En fait l'examen de la législation fiscale révèle que le Parlement autorise l'exécutif à régler lui-même certains éléments essentiels de l'impôt, sans recourir à la procédure de l'article 38, et ceci de la façon la plus constante.

II - LES EXTENSIONS DU POUVOIR REGLEMENTAIRE EN DEHORS DE LA PROCEDURE DE L'ARTICLE 38.

Toutes les phases de l'établissement de l'impôt peuvent être concernées.

"...Il peut arriver que la loi elle-même, notait M. MEHL dès 1959, renvoie à des textes réglementaires, voire à des instructions administratives, pour fixer certains éléments essentiels du prélèvement fiscal..." (19). Le problème s'est effectivement posé très tôt. Ainsi lors du débat sur la loi du 28 décembre 1959, portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux, certains députés mirent en cause l'article 76 du projet. Cet article habilitait le gouvernement à procéder, par décrets pris après avis du Conseil d'Etat, "...à une réforme du contentieux fiscal en vue d'une simplification des règles de procédure applicables aux divers impôts, d'une harmonisation de ces règles et des sanctions s'y rapportant ainsi que d'un renforcement des garanties accordées aux contribuables".

M. TREBOSC déposa un amendement visant à faire aboutir cette réforme par la voie législative (dépôt d'un projet de loi), ce qui eût été plus conforme à l'article 34. Mais il le retira, s'expliquant ainsi : "...cet amendement avait pour but de faire intervenir la réforme du contentieux par voie législative plutôt que par décret. En raison de la prise en considération par le gouvernement des propositions de la commission des finances relatives à cette réforme, je considère que j'ai satisfaction et mon amendement devient sans objet" (20).

- (19) : Science et Technique Fiscales, THEMIS, 1959, p. 637.
- (20) : J.O. déb. A.N. 20 octobre 1959. Il est vrai que M. PINAY venait de déclarer : "...en matière fiscale, la raison

L'étendue du dessaisissement du législateur est variable et les pouvoirs accordés au gouvernement concernent tant l'assiette que le taux ou les modalités de recouvrement des impôts.

A - L'ASSIETTE DES IMPOTS.

Le gouvernement a été habilité à définir par décret les conditions d'assujettissement et les règles d'évaluation du bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés (loi du 28 décembre 1959, art. 39 à 41) (21), ou bien à unifier les règles d'assiette des diverses impositions frappant les viandes perçues par l'Etat et les collectivités territoriales (ordonnance n° 59.246 du 4 février 1959, portant loi de finances rectificative pour 1959, art. 11). De même l'article 17, concernant la soumission des spectacles à la T.V.A., de la loi n° 70.1199 du 21 décembre 1970 (loi de finances pour 1971), renvoie au décret la fixation des règles particulières d'assiette, s'agissant des premières représentations (22).

Déterminer les conditions d'une exonération (loi n° 61.1393 du 20 décembre 1961, art. 18 (23) ; loi n° 63.1241 du 19 décembre 1963, art. 93) (24), d'un agrément fiscal (loi n° 63.254 du 15 mars 1963, art. 33, parag. I, a) (25) ou bien les modalités d'une restitution d'impôt (loi n° 61.1396 du 21 décembre 1961, art. 84, parag. II) (26) sont des missions qui incombent fréquemment au décret ou à l'arrêté ministériel (27). Le gouvernement a pu encore, sur l'invitation du législateur, déterminer "la nature des mesures d'aide

---

et l'empirisme doivent l'emporter sur le spectacle et la théorie...".

- (21) : Décrets n° 60.243 du 19 mars 1960, n° 60.490 du 23 mai 1960, n° 60.1034 du 22 septembre 1960.

- (22) : Décret n° 71.162 du 26 février 1971.

- (23) : Décret n° 62.1190 du 11 octobre 1962.

- (24) : Décret n° 64.175 du 26 février 1964.

- (25) : Décret n° 63.685 du 13 juillet 1963.

- (26) : Décret n° 62.1316 du 7 novembre 1962.

- (27) : Ainsi l'article 17 de la loi n° 69.1168 du 26 décembre 1969 prévoit que les conditions des agréments auxquels sont attachées des exonérations fiscales peuvent être définies

financière à l'octroi desquelles l'exemption de T.V.A est subordonnée" (loi n° 63.254 du 15 mars 1963, art. 27) (28) ou faire bénéficier d'une exonération d'impôt les intérêts d'emprunts d'Etat (loi n° 63.1293 du 21 décembre 1963, art. 21) (29).

Nombreuses également sont les lois qui habilitent le gouvernement à fixer le taux de certains impôts.

B - LA FIXATION DU TAUX DE DIVERS IMPOTS.

L'étendue des pouvoirs accordés au gouvernement est variable.

Le législateur peut autoriser l'exécutif à majorer un impôt mais fixer lui-même le taux de la majoration : c'est la solution retenue par la loi n° 60.1384 du 23 décembre 1960 (loi de finances pour 1961, art. 15, parag. II) en ce qui concerne le tarif de la taxe de circulation sur les viandes (30).

Le gouvernement peut être aussi habilité à fixer le taux d'un impôt par décret, la loi prévoyant un minimum (loi du 23 décembre 1960, art. 4, concernant la taxe sur les transports de marchandises) (31), un maximum (loi n°

---

par des arrêtés du ministre de l'économie et des finances pris après avis du Conseil de Direction du F.D.E.S. Les arrêtés du 28 mai 1970 (D.F. 1970, n° 26, comm. 637), 10 aout 1971 (D.F. 1971, n° 32-37, comm. 1139), 11 octobre 1972 (D.F. 1972, n° 52, comm. 1873) et 31 décembre 1973 (D.F. 1974, n° 8, comm. 212) précisent les conditions d'octroi des agréments relatifs aux allègements fiscaux prévus en matière de développement régional et d'aménagement du territoire (réduction du droit de mutation ou de la taxe de publicité foncière, exonération temporaire de patente, amortissement exceptionnel de certaines constructions nouvelles...).

- (28) : Décrets n° 63.674, 63.675, 63.676 et 63.677 du 9 juillet 1963.

- (29) : Exonération d'I.R.P.P. accordée par le décret n° 63.967 du 21 septembre 1963 pour les intérêts de l'emprunt 4,25-4,75% 1963 ; idem pour la 2ème tranche par le décret n° 64.224 du 14 mars 1964.

- (30) : Décret n° 60.1448 du 28 décembre 1960.

- (31) : Décret n° 60.1447 du 28 décembre 1960.

67.1114 du 21 décembre 1967, loi de finances pour 1968, art. 26, parag. II, relatif au taux de la taxe additionnelle à la contribution foncière bâtie) (32) ou bien une fourchette (loi n° 63.1241 du 19 décembre 1963, loi de finances pour 1964, art. 8, parag. II, disposant que le gouvernement peut modifier par décret le taux de la taxe de régularisation des valeurs foncières dans une limite de 20 % en plus ou en moins) (33).

Le plus fréquemment le législateur, dans le cadre d'une politique de stabilisation des prix, renvoie au décret pour la réduction du taux de certains droits indirects : le gouvernement a ainsi été autorisé à réduire le taux de la taxe complémentaire, et même à la supprimer, pour les bénéfices réalisés en 1963 et 1964 par certaines entreprises (loi n° 63.628 du 2 juillet 1963, art. 9, parag. I), à réduire, uniquement pendant l'année 1968, les tarifs des impôts, droits et taxes portant sur les produits de grande consommation (loi n° 67.1114 du 21 décembre 1967, art. 8, parag. VI) ou bien à diminuer le taux normal et le taux réduit de la T.V.A. (loi n° 72.1121 du 20 décembre 1972, loi de finances pour 1973, art. 25, parag. III) (34).

Par ailleurs en vertu de la loi n° 66.10 du 6 janvier 1966, portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires (art. 12, 2°), et de la loi n° 67.1114 du 21 décembre 1967 (art. 8, parag. V, 2°) le gouvernement, par décrets pris en conseil des ministres après avis du Conseil d'Etat, dispose en permanence du pouvoir de baisser le taux normal et le taux intermédiaire de la T.V.A. si le rendement de celle-ci s'avère supérieur aux prévisions.

Cette même loi de 1966 dispose en outre que la liste des affaires auxquelles est applicable le taux majoré est établie par décret (art. 15, 2°) (35), le légis-

---

- (32) : Maximum fixé à 7 % ; décret n° 68.1170 du 26 décembre 1968.

- (33) : Décret n° 64.1105 du 30 octobre 1964.

- (34) : Décret n° 72.1123 du 20 décembre 1972 (art. 1 : taux normal fixé à 20 % et taux réduit à 7 %).

- (35) : Le Conseil d'Etat considère qu'une liste de produits soumis au taux majoré est limitative : C.E. 3 juin 1964, Sieur VANCOILLIE, Rec. 317 (le décret du 28 décembre 1957, art. 2, parag. III, pris pour l'application de l'article 258 du C.G.I. disposait que le taux majoré s'appliquait aux "bibelots et articles de fantaisie ou d'ornement". L'administration soute-

lateur se réservant de fixer celle des produits ou prestations de service assujettis au taux réduit ou au taux intermédiaire.

Par contre des délais ont été impérativement fixés au gouvernement pour soumettre au taux réduit les livres et des produits alimentaires solides passibles jusque là du taux intermédiaire (loi n° 69.1160 du 24 décembre 1969, art. 3, parag. II, loi de finances rectificative pour 1969 (36) ; loi n° 70.1199 du 21 décembre 1970, art. 15, 1°, loi de finances pour 1971 (37) ; loi n° 71.1061 du 29 décembre 1971, art. 7, 2°, loi de finances pour 1972 (38)). L'objectif des pouvoirs publics est de ramener l'ensemble des produits alimentaires solides au taux réduit (39) et, par la suite, de fusionner le taux intermédiaire et le taux normal de la T.V.A. à un niveau proche du taux intermédiaire (40). L'allègement des taux sur les produits alimentaires doit profiter aux familles qui ont des revenus modestes et aussi favoriser le développement économique.

C - LES MODALITES DE RECOUVREMENT.

A ce niveau également l'intervention du

---

nait que l'intention des auteurs avait été de soumettre au taux majoré l'ensemble des produits somptuaires ou ne répondant pas à un caractère de première nécessité. Le Conseil d'Etat a refusé cette interprétation).

- (36) : Date limite fixée au 1er janvier 1971 ; décret n° 69.1227 du 30 décembre 1969 (conserves et plats préparés à base de produits de la pêche ou de la pisciculture, de viande, de fruits, de légumes... potages préparés, condiments, petits déjeuners en poudre...).

- (37) : Date limite fixée au 31 décembre 1971 ; décret n° 71.38 du 15 janvier 1971 (cafés, thés, chicorées, succédanés et mélanges de ces produits, à l'exception des extraits liquides, sirops, liqueurs et autres boissons à base des mêmes produits). De plus l'article 14, parag. I, de la loi du 21 décembre 1970 soumettait au taux réduit les produits alimentaires composés de céréales ou de produits dérivés des céréales, les crèmes glacées, sorbets et autres glaces alimentaires.

- (38) : Date limite fixée au 1er janvier 1973 ; décret n° 72. 1124 du 20 décembre 1972 (pâtisserie fraîche).

- (39) : Seuls restent actuellement passibles du taux intermédiaire la plupart des produits à base de cacao ou de chocolat, la confiserie, les margarines et graisses végétales alimentaires.

- (40) : Voir LAMARQUE, Cours de Droit Fiscal, Bordeaux, 1972-1973, p. 145.

gouvernement est fréquemment requise par le législateur.

Ainsi la loi du 28 décembre 1959, portant réforme fiscale, renvoyait au décret la fixation des conditions de la solidarité en matière d'I.R.P.P. (art. 3) (41) et l'ordonnance n° 59.246 du 4 février 1959 chargeait le gouvernement de simplifier les modalités de recouvrement de la taxe de circulation sur les viandes (art. 11).

De même l'exécutif a pu sur la base de la loi n° 69.1161 du 24 décembre 1969 (loi de finances pour 1970) définir par décret un régime simplifié de liquidation et de recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires dues par les personnes qui ne sont pas placées sous le régime du forfait (42) (art. 12, parag. I) et alléger, pour ces mêmes personnes, les formalités en matière d'imposition sur les bénéfices industriels et commerciaux (art. 12, parag. II). Il était toutefois précisé que ce décret ne pouvait modifier ni le régime des amendes et sanctions fiscales ni la détermination des règles du contentieux fiscal prévues en matière de T.V.A. et de bénéfices industriels et commerciaux.

Quant aux lois qui habilitent le gouvernement à suspendre la perception de taxes, elles sont innombrables : la loi du 23 décembre 1960, par exemple, dispose que la perception des taxes sur les produits forestiers peut être suspendue par décret pour certains produits (art. 104, parag. IV) (43). En matière de T.V.A., la loi n° 73.602 du 4 juillet 1973 proroge jusqu'au 31 décembre 1973 l'autorisation de suspendre la perception de la taxe sur les ventes au détail de viande de boeuf (44) instituée par la loi de finances pour 1973 (art. 25, parag. IV).

Dans toutes ces hypothèses le gouverne-

- (41) : Décret n° 61.130 du 3 février 1961.
- (42) : Décret n° 70.910 du 5 octobre 1970.
- (43) : Décret n° 61.1444 du 28 décembre 1961. Cette loi fut modifiée par la loi de finances pour 1965 (loi n° 64.1279 du 23 décembre 1964, art. 55) qui reprend cette disposition en application de laquelle fut pris le décret n° 65.175 du 6 mars 1965.
- (44) : Le décret n° 73.606 du 4 juillet 1973 mit en oeuvre cette autorisation jusqu'au 30 septembre 1973. Cette date limite fut reportée au 31 décembre 1973 par le décret n° 73.936 du 29 septembre 1973.

ment intervient dans le domaine de la loi. Le législateur cependant fixe parfois des limites à ses pouvoirs.

D - LES LIMITES FIXEES PAR LE LEGISLATEUR.

S'agissant de la détermination du taux de différents impôts, nous avons contasté que le plus souvent le décret devait intervenir dans un certain délai (1 an en général).

Il en est de même pour d'autres habilitations. La loi de finances pour 1971 (art. 15, 3°), par exemple, avait autorisé le gouvernement à prendre par décret, durant l'année 1971, des dispositions pour aménager la règle du butoir en ce qui concerne certaines catégories d'assujettis à la T.V.A., et notamment les agriculteurs. Le gouvernement n'ayant pas usé de cette faculté, la loi de finances pour 1972 (art. 7, 1°) renouvela cette autorisation jusqu'au 1er janvier 1973. Le décret est intervenu le 4 février 1972 (n° 72.102) (45). De plus cette loi a prévu l'information des commissions des finances du Parlement.

Le décret peut avoir aussi à respecter des conditions de fond précises, comme celui-ci qui, en application de la loi du 28 décembre 1959 (art. 10), devait instituer un allègement d'impôt en faveur de l'épargne investie dans la construction immobilière. Non seulement en effet il devait intervenir dans un délai assez bref (6 mois) mais encore l'exonération ne pouvait être supérieure à 25 % du revenu global et, pour en bénéficier, le contribuable devait avoir investi au moins 10 % de son revenu (46).

- (45) : On peut se demander quelle serait l'attitude du juge si le gouvernement ne respectait pas les délais fixés. Dans la mesure où le Conseil d'Etat estime que le gouvernement intervient dans le cadre de son pouvoir réglementaire traditionnel d'exécution des lois (voir infra, Sect. 2, parag. II), il ne peut considérer ces délais que comme simplement indicatifs (voir supra, 1ère Partie, Titre 1, Chap. 1, Sect. 1, parag. II), alors que l'expiration des délais prévus en matière de décrets-lois et aujourd'hui en matière d'ordonnances dépouille l'autorité réglementaire de ses compétences (voir supra, 1ère Partie, Titre 1, Chap. 1, Sect. 1, parag. II).

- (46) : Décret n° 60.881 du 6 août 1960.

Il peut arriver cependant que le gouvernement interprète quelque peu largement la volonté du législateur et excède l'habilitation consentie. Ce problème s'est posé pour la détermination du bénéfice réel des agriculteurs. Les articles 9 à 11 de la loi de finances pour 1971 rendent obligatoire le régime du bénéfice réel pour les agriculteurs dont les recettes dépassent 500.000 F pendant deux années consécutives. L'article 9, parag. II (1°), dispose : "le bénéfice réel de l'exploitation agricole est déterminé et imposé selon les principes généraux applicables aux entreprises industrielles et commerciales, mais avec des règles et modalités adaptées aux contraintes et caractéristiques particulières de la production agricole" et le même paragraphe (2°) renvoie au décret, pris après avis des organisations professionnelles, pour préciser ces modalités.

Outre la consultation des organisations professionnelles (47), la seule limite était donc que ces adaptations soient justifiées par "les contraintes et caractéristiques particulières de la production agricole". Cette disposition résulte d'ailleurs d'un amendement exprès : le texte primitif (art. 8 du projet) prévoyait simplement que "le bénéfice réel de l'exploitation agricole est déterminé et imposé selon les règles et modalités applicables aux entreprises industrielles et commerciales et sous les mêmes sanctions".

Ces adaptations ont été fixées par le décret n° 71.964 du 7 décembre 1971, qui précise en outre les obligations fiscales et comptables des agriculteurs.

Plusieurs règles posées par ce décret firent l'objet de recours contentieux, et notamment la règle de l'inscription obligatoire, à l'actif du bilan, des immeubles bâtis ou non, appartenant à l'exploitant et utilisés pour l'exploitation (art. 5, parag. I). Cette disposition, qui touche à l'assiette de l'impôt, constitue une dérogation importante aux principes généraux applicables aux entreprises industrielles et commerciales, d'autant que dans un arrêt du 24 mai 1967 le

---

- (47) : Sur les problèmes contentieux soulevés par cette obligation qui était faite au gouvernement, voir supra, 1ère Partie, Titre 1, Chap. 1, Sect. 1, parag. II.

Conseil d'Etat a posé le principe de la liberté totale d'inscription ou non des immeubles au bilan (48). On pouvait donc s'interroger sur son bien-fondé. L'autorité réglementaire pourrait avoir ainsi entendu "récupérer" les plus-values immobilières que le législateur a exonérées lorsqu'il ne s'agit pas de terrains à bâtir (art. 150, ter, I du C.G.I.). C'est ce que tendrait à prouver une instruction administrative, en date du 20 décembre 1971, prévoyant précisément que les dispositions de l'article 150, ter, I du C.G.I. cessent de s'appliquer aux plus-values afférentes à des immeubles inscrits à l'actif d'une exploitation agricole dont les résultats sont déterminés selon le mode réel.

Cependant, dans deux arrêts du 8 février et du 9 octobre 1974, le Conseil d'Etat admit que, "...compte tenu du rôle et de l'importance des immobilisations dans la production agricole, leur inscription obligatoire à l'actif du bilan... constitue une adaptation des règles applicables aux entreprises industrielles et commerciales que le gouvernement pouvait légalement prescrire...". De plus, dans la mesure où cette obligation ne s'étendrait pas aux entreprises industrielles et commerciales dont l'activité inclut des opérations entrant dans la catégorie de l'exploitation agricole, "...une telle différence de traitement trouverait sa base légale dans la différence de situation entre les entreprises considérées".

En ce qui concerne l'article 150 ter du C.G.I. qui prévoit, sous certaines conditions, l'exonération des plus-values immobilières concernant les terrains agricoles et forestiers, le Conseil d'Etat estima que si la disposition litigieuse avait pour effet d'en limiter la portée, "...un tel résultat est conforme à la volonté du législateur, qui a recherché l'harmonisation de la fiscalité applicable aux exploitants agricoles soumis au régime du bénéfice réel et de la

---

- (48) : C.E. 24 mai 1967, req. n° 65.436, D.F. 1967, n° 27, concl. SCHMELTZ. L'article 5, parag. I, met également en cause un principe fondamental du régime de la propriété, des droits réels et des obligations civiles et commerciales qu'il appartient à la loi seule de déterminer.

fiscalité des entreprises industrielles et commerciales" (49).

La loi de finances pour 1973 (art. 5) a modifié la loi de 1970, précisant ce qu'il fallait entendre par "contraintes et caractéristiques particulières de la production agricole" :"le faible niveau du chiffre d"affaires par rapport au capital investi, ce qui se traduit par une lente rotation des capitaux ; la proportion exagérément importante des éléments non amortissables dans le bilan (foncier non bâti, amélioration foncière permanente, parts de coopératives et de S.I.C.A.) ; l'irrégularité importante des revenus". Le décret n° 73.105 du 29 janvier 1973 modifie sur certains points le décret du 7 décembre 1971 : le principe de l'inscription obligatoire des terres utilisées pour les besoins de l'exploitation et appartenant à l'exploitant demeure, mais des dérogations sont prévues.

- (49) : C.E. 8 février 1974, req. n° 85.809 et 85.789, D.F. 1974, n° 49, comm. 1510 ; C.E. 9 octobre 1974, req. n° 85.808, 85.818, 85.943 et 86.056, D.F. 1975, n° 5, comm. 142. Le Conseil d'Etat admit également que l'exonération pour la fraction acquise avant le 1er janvier 1972 des plus-values réalisées à l'occasion de la cession des terrains et bâtiments (art. 8) ne portait atteinte au principe de non rétroactivité des actes administratifs ni au principe d'égalité des citoyens devant l'impôt. De même le décret (art. 15, parag. I, 2ème alinéa) a pu légalement exclure des charges de l'entreprise agricole les charges afférentes à une maison d'habitation qui ne serait pas utilisée pour les besoins de l'exploitation, dès lors qu'elles ne pourraient pas davantage être regardées comme déductibles dans le cas d'une entreprise industrielle et commerciale. Si l'article 15, parag. I, du décret suivant lequel "les récoltes comprises dans le stock d'entrée du premier exercice dont les résultats sont déterminés d'après le régime du bénéfice réel sont évaluées d'après leur valeur au 31 décembre de l'année au cours de laquelle elles ont été livrées", a pour effet d'imposer les plus-values réalisées sur des stocks provenant de récoltes antérieures, cette disposition ne saurait etre regardée comme présentant le caractère d'une dénonciation rétroactive du forfait et la prise en compte de ces plus-values ne présente pas davantage un caractère rétroactif et ne constitue pas une double imposition dès lors que n'ayant pas été taxées au titre du forfait, elles sont effectivement réalisées sous le régime de la taxation au bénéfice réel ; le pouvoir réglementaire n'était pas légalement tenu d'assujettir aux mêmes règles les plus-values immobilières et celles réalisées sur des récoltes. Enfin, si l'article 16 prévoit des règles particulières concernant l'évaluation des stocks, pour les exploitants déjà soumis au régime du bénéfice réel, différentes de celles prévues à l'article 15-I pour les exploitants soumis pour la première fois au nouveau régime du bénéfice réel, cette différence est légalement justifiée par la différence de situation entre les deux catégories de contribuables.

On conçoit que le Président du Sénat ait pu s'insurger contre les textes réglementaires qui contredisent "...la lettre et même l'esprit de la loi qu'ils doivent précisément mettre en oeuvre" (50).

Ainsi le dessaisissement du législateur concerne toutes les règles que la Constitution range dans le domaine de la loi.

Le problème qui se pose est alors celui de la constitutionnalité de ces dispositions. Lorsque le Parlement entend déléguer ses compétences, il est tenu de suivre la procédure de l'article 38 que le constituant a comprise comme "le seul pont" (51) entre le domaine de la loi et celui du règlement.

Cette question n'est d'ailleurs pas d'un intérêt purement théorique puisque un débat fondamental a eu lieu à ce propos au Parlement en ce qui concerne les droits de douane.

- (50) : J.O.S., Doc. 1971-1972, n° 382.

- (51) : L'expression est de M. JANOT, commissaire du gouvernement au Comité Consultatif Constitutionnel, qui ajoutait : "...en supprimant l'article 38 vous interdiriez toute délégation de pouvoir du Parlement au gouvernement".

SECTION 2 : LA CONSTITUTIONNALITE DES EXTENSIONS DU POUVOIR REGLEMENTAIRE.

Le Parlement ne peut pas, sans recourir à une loi d'habilitation prévue à l'article 38, donner au gouvernement la faculté de modifier ou abroger des lois existantes.

Lorsque le législateur délègue, par le biais du pouvoir réglementaire d'application, ses compétences en matière fiscale, il y a détournement de procédure.

Ou alors il faut admettre ce que le Conseil Constitutionnel a bien admis pour d'autres matières dont la fixation des règles relève également de la loi, à savoir que le Parlement peut s'en tenir aux "principales règles" en matière fiscale.

Mais on doit au préalable se demander pourquoi le législateur ne se conforme-t-il pas à l'article 38, d'autant plus que dans certains cas toutes les conditions de fond de cet article sont respectées. L'exemple le plus probant nous est fourni par la loi de finances rectificative n° 69.1160 du 24 décembre 1969 dont l'article 3 (parag. II) dispose : "jusqu'au 1er janvier 1971, le gouvernement est autorisé, à titre exceptionnel, à ramener par décret en Conseil d'Etat, au taux réduit de la T.V.A. les livres, certains produits alimentaires autres que les boissons et actuellement soumis au taux intermédiaire. Les décrets pris en application du présent article seront soumis à la ratification du Parlement dans la plus prochaine loi de finances". Toutes les prescriptions de l'article 38 sont dans ce texte : délai, objet de l'habilitation limité, ratification. Le législateur n'a même pas l'excuse d'une nécessaire rapidité puisque le délai prévu s'étend sur une année. Il apparaît difficile de soutenir la constitutionnalité de cette disposition dont le "décret d 'application" (n° 69.1227 du 30 décembre 1969) n'a d'ailleurs pas été soumis, à notre connaissance, à la ratification des assemblées.

En fait, malgré cet exemple, il apparaît

que la procédure formaliste de l'article 38 n'est guère adaptée à la particularité des habilitations en matière fiscale.

I - L'INADAPTATION DE LA PROCEDURE DE L'ARTICLE 38.

C'est bien à un tel constat qu'aboutira le débat parlementaire concernant la constitutionnalité de certaines dispositions du Code des Douanes. Il est vrai que les problèmes sont quelque peu particuliers en ce domaine.

Cependant nous devons constater qu'il en est de même, dans une certaine mesure, en matière fiscale d'une façon générale.

A - LA PARTICULARITE DES HABILITATIONS FISCALES.

Nous avons pu observer que, dans quelques hypothèses, le pouvoir réglementaire était habilité à réaliser des aménagements ou des réformes d'une certaine importance : définition de régimes d'imposition, aménagement de la règle du butoir... Dans ces cas l'article 38 pourrait certainement être utilisé.

Mais le plus souvent les interventions réglementaires concernent des décisions essentiellement circonstancielles et conjoncturelles. Ce n'est pas que le contenu de ces décisions revêt moins d'importance : fixer le taux de l'impôt est , c'est le moins qu'on puisse en dire, une mesure fondamentale. Mais le problème vient de ce que la mise en oeuvre de ces décisions doit être rapide. De plus l'utilisation de l'impôt dans un but économique, par exemple l'utilisation de la T.V.A. dans la lutte contre l'inflation, implique une analyse conjoncturelle donc éminemment variable. Majorer le taux d'une taxe peut être alternativement la meilleure et la pire des décisions dans un délai très court. Le plan gouvernemental de lutte contre l'inflation, arrêté en conseil des ministres le 20 mars 1974, est significatif à cet égard. Ce

plan prévoyait, entre autres mesures, une baisse des taux de la T.V.A. Mais cette baisse ne devait intervenir qu'au moment où l'évolution de la confoncture permettrait d'obtenir son entière répercussion dans les prix. Le Parlement devait donc se borner à donner une autorisation de principe et laisser le gouvernement maître du choix du moment de l'opération. "Les pouvoirs publics n'ont pas l'intention de se servir de cette autorisation à l'heure actuelle, déclara le Président de la République. Simplement nous nous en réservons le droit car notre intention est de procéder à une baisse au cours du 2ème semestre 1974". "La baisse sera réalisée dans les 6 mois à venir, précisa le Premier Ministre, à un moment conjoncturel opportun" (52).

Dans ces conditions le recours à la procédure de l'article 38, tout comme le recours à la procédure législative normale, peut apparaître difficile.

Même lorsque les mesures à prendre ne sont pas aussi étroitement liées à la conjoncture, comme la mise au point de règles particulières pour certaines catégories de contribuables, la définition de régimes dérogatoires d'application plus ou moins large, l'harmonisation ou la simplification de lois fiscales..., un obstacle demeure : celui du recours trop fréquent à l'article 38. Le constituant en effet a entendu la pratique des ordonnances comme une procédure relativement exceptionnelle, ce qui ressort notamment de la précision selon laquelle elles doivent intervenir en exécution d'un programme (53). Dès lors le risque est d'ôter sa signification à cet article de la Constitution.

C'est précisément ce problème qui a été soulevé par les parlementaires à propos de la réforme du Code des Douanes.

- (52) : Le Monde, 22 mars 1974.
- (53) : Il est vrai que cette condition n'a pas toujours été respectée.

B - LE DEBAT SUR LA REFORME DU CODE DES DOUANES.

La modification du tarif douanier par voie réglementaire est-elle compatible avec l'article 34 de la Constitution ?

Le problème a toujours été en matière douanière d'agir vite pour déjouer les manoeuvres spéculatives. Une loi du 17 décembre 1814, dite loi du cadenas (54), prévoyait déjà une procédure spéciale que l'on retrouve aujourd'hui, pour l'essentiel, dans les articles 8 et suivants (55) du Code des Douanes. L'article 8 dispose que"le gouvernement peut, par décrets pris en Conseil des Ministres et sous réserve de l'article 9 (56), modifier le tarif des droits de douane d'importation, suspendre ou rétablir en tout ou partie les droits de douane d'importation. Ces décrets doivent être présentés en forme de projets de lois à l'Assemblée Nationale, assortis d'une demande de discussion d'urgence, immédiatement si elle est réunie ou dès l'ouverture de la session si elle ne l'est pas. Ils demeurent exécutoires tant que le Parlement ne s'est pas prononcé".

L'article 19-ter du même code prévoit une procédure identique pour l'institution de nouveaux droits.

Le Sénat estimait qu'il y avait là une contradiction avec la Constitution et, profitant de la dis-

---

- (54) : Reprise par les lois du 13 décembre 1897, 29 mars 1916, 6 mai 1916 et 31 décembre 1921.

- (55) : Lois du 29 mars 1910 et du 15 avril 1954.

- (56) : L'article 9 précise l'article 8. Il prévoit ainsi que le gouvernement peut suspendre ou réduire les droits de douane concernant les produits agricoles ou alimentaires, "en cas de circonstances exceptionnelles dûment constatées par le Conseil des Ministres". Cependant le Conseil d'Etat a admis que le gouvernement n'était pas tenu d'indiquer dans le texte même du décret la nature des circonstances qu'il avait retenues : C.E. 23 mai 1969, JAMMES et Fédération des Associations Viticoles de France, Rec. 266 (rejet du recours contre un décret réduisant les droits de douane applicables aux jus de fruits, moûts de raisin, et vins importés de Tunisie et du Maroc).

cussion d'un projet de loi modifiant diverses dispositions du Code des Douanes (57), la commission des affaires économiques et du Plan proposa de modifier ainsi l'article 8 : "le gouvernement peut, par ordonnances prises en application de l'article 38 et sous réserve des dispositions de l'article 9, modifier le tarif des droits de douane d'importation..." (58).

M. BOULIN, qui représentait le gouvernement, invoqua un avis du Conseil d'Etat du 22 septembre 1959 admettant que la Constitution de 1958 n'avait pas abrogé les dispositions du Code des Douanes (59), et, devant le Sénat, un avis du 1er décembre 1958 : "...Dès l'entrée en vigueur de la Constitution, la Direction Générale des Douanes avait préparé deux projets d'ordonnance pour suspendre ou réduire provisoirement les droits de douane. Ces deux projets ayant été soumis à la commission permanente du Conseil d'Etat, celle-ci a rendu le 1er décembre 1958 l'avis suivant : "La commission permanente a constaté que les projets d'ordonnance, dans la forme où ils ont été présentés, aboutissaient à regarder comme étant de nature exclusivement législative des dispositions qui, cependant, en vertu de la législation en vigueur résultant de l'article 8 fondamental du Code des Douanes, peuvent être prises par décret en Conseil des Ministres,

---

- (57) : Projet devenu la loi n° 63.1351 du 31 décembre 1963.

- (58) : J.O.S., Doc. 1963-1964, n° 3, p. 17.

- (59) : De la même façon, statuant au contentieux, le Conseil d'Etat a toujours admis que les lois antérieures à 1958 qui chargeaient le pouvoir réglementaire d'intervenir dans des matières qui, maintenant, relèvent de la loi n'avaient pas été rendues caduques par l'entrée en vigueur de la Constitution. Le gouvernement conserve donc le pouvoir d'utiliser les délégations qui lui ont été consenties avant 1958 : C.E. 27 mai 1960, LAGAILLARDE, Rec. 369 ; C.E. 14 février 1964, HABERSTROH, Rec. 105 et , du même jour, Société d'oxygène et d'acétylène d'Extrême-Orient, Rec. 107 ; C.E. 13 novembre 1964, STARILE, Rec. 530 ; C.E. 8 juillet 1966, NGUYEN KIM HAI, Rec. 457... Seule parmi les lois qui étendaient le domaine du règlement, la loi du 17 août 1948, qui avait donné une définition des matières ayant par nature un caractère réglementaire, est considérée comme abrogée : C.E. 20 mai 1966, MEUNIER, Rec. 343. Notons d'ailleurs que l'article 19-ter du Code des Douanes résulte de la loi de finances du 21 décembre 1961.

Sous réserve de leur ratification ultérieure par le Parlement - La commission permanente a estimé que, si les projets d'ordonnance se fondent sur l'article 34 de la Constitution qui réserve au pouvoir législatif l'assiette des impositions de toutes natures, ledit article 34 n'a pu avoir pour conséquence de restreindre, même pour l'avenir, les pouvoirs du gouvernement, surtout en une matière qui comporte pour celui-ci la nécessité d'intervenir d'urgence à tout moment."..." (60).

En fait le Conseil d'Etat se borne à admettre que la délégation est possible, et même nécessaire, mais il ne dit pas selon quelle procédure.

Finalement les sénateurs s'inclinèrent devant les divers arguments développés mettant en évidence l'inadaptation de la procédure de l'article 38 : renouvelée chaque année, presque automatiquement, elle perdrait sa signification ; la délégation deviendrait permanente alors que l'article 38 l'envisage limitée dans le temps ; il n'appartient pas au Parlement de prescrire au gouvernement de prendre des ordonnances... (61).

L'analyse juridique conduit à une impasse : l'article 8 du Code des Douanes est inconstitutionnel, l'article 38 ne peut être utilisé sans trahir l'esprit, et même la lettre, de la Constitution (62).

Le problème est le même pour les lois qui renvoient au décret la mise au point de règles fiscales.

De telles dispositions sont contraires à la Constitution mais n'en sont pas moins applicables, puisque ni le juge administratif ni le juge judiciaire ne peuvent apprécier la constitutionnalité des lois. De plus ce ne sont

---

- (60) : J.O. déb. S. 24 octobre 1963, p. 2160.

- (61) : M. de GRAILLY avança un argument fort contestable : fixer les règles concernant le taux de l'impôt ne signifie pas fixer le taux de l'impôt. Une telle opinion est inadmissible. La ratification ultérieure du Parlement serait d'ailleurs inutile.

- (62) : Sur ce débat, voir MAMON et EMERI, chr. const. et parl., R.D.P. 1964, p. 108.

pas des situations marginales, des "accidents juridiques" ; elles relèvent d'une pratique constante, parce qu'inévitable, depuis 1958.

Il convient donc d'en apprécier les conséquences non pas tant au point de vue juridictionnel que sur le plan d'une nouvelle interprétation de l'article 34.

II - LES CONSEQUENCES DE CES INTERVENTIONS REGLEMENTAIRES.

Théoriquement la saisine du Conseil Constitutionnel permettrait de prévenir l'adoption d'une loi étendant irrégulièrement les pouvoirs du gouvernement. En fait, comme le souligne M. DOUENCE, il est assez peu probable qu'il soit saisi d'une espèce portant sur un tel sujet (63).

La loi votée et promulguée ne peut plus être mise en cause, l'article 37, alinéa 2, de la Constitution ne visant que l'hypothèse inverse d'un empiètement du Parlement.

De leur côté, les tribunaux, administratifs et judiciaires, appliquent la loi et, suivant une jurisprudence traditionnelle, se refusent à examiner les moyens tirés de son inconstitutionnalité (64), même vis à vis du préambule (65).

- (63) : Recherches sur le pouvoir réglementaire de l'administration, L.G.D.J. 1968, p. 210.

- (64) : La loi, expression de la volonté générale, manifestation de la souveraineté parlementaire identifiée à la souveraineté nationale, ne saurait être contrôlée par le juge. Cette jurisprudence ne pouvait être que confirmée sous la Vème République, la Constitution de 1958 instituant un juge constitutionnel spécial, ce qui exclut, conformément à la tradition française, un contrôle parallèle des tribunaux. Voir : C.E. 6 novembre 1936, ARRIGHI, Rec. 966 ; C.E. 4 février 1949, Chambre syndicale des agents généraux d'assurance de la Martinique, Rec. 49 ; de même dans l'arrêt précité du 9 octobre 1974 (voir supra, Sect. 1, parag. II) concernant le décret du 7 décembre 1971, pris en application de la loi de finances pour 1970, qui devait déterminer les mesures d'adaptation du bénéfice réel des agriculteurs, le Conseil d'Etat rappela expressément qu'il ne lui appartenait pas de contrôler la constitutionnalité des lois... Cass. Crim. 11 avril 1833, D. 1833, 1, 227 ; Cass. Civ. 20 décembre 1956, Bull., 2, 464 ; Cass. Civ. 3 février 1960, Bull., 2, 55...

- (65) : C.E. 10 novembre 1950, Fédération nationale de l'éclai-

Si, dans l'arrêt du 24 novembre 1961, Fédération Nationale des Syndicats de Police (Rec. 658), le Conseil d'Etat a pu sanctionner une telle mesure, c'est parce qu'il s'agissait d'une ordonnance non ratifiée : "...cette disposition a pour effet de transférer au gouvernement d'une manière permanente le pouvoir de définir les garanties fondamentales accordées aux personnels de police... en conséquence la Fédération requérante est fondée à soutenir que ledit article viole l'article 34 de la Constitution...".

Le juge administratif ne peut que prendre acte de la conformité du décret par rapport à la loi. Il a cependant lui-même dans certains cas consacré une conception extensive des "modalités d'application" de la loi fiscale.

En fait il faut admettre que le législateur a la faculté de s'en tenir aux "principales règles" de l'impot, ce que le juge du partage a admis en d'autres matières.

A - LE CONTROLE DU JUGE.

Le problème est de savoir si le juge doit se borner à vérifier, pour se prononcer sur la compétence du gouvernement, que les règlements entrent dans le champ d'application de l'habilitation, ou bien s'il doit en outre examiner si ces règlements sont conformes aux prescriptions des articles 34 et 37 de la Constitution.

Le Conseil d'Etat a eu à se prononcer sur cette question à diverses reprises. Il ressort de sa jurisprudence que le controle de légalité l'emporte sur celui de la constitutionnalité des actes réglementaires. Le juge n'accepte de contrôler la conformité à la Constitution d'un acte de l'exécutif que s'il n'a pas été pris sur la base d'une loi, s'il n'a pas de fondement législatif. Dans le cas contraire la loi fait écran et rend irrecevable toute critique de la constitutionnalité d'un acte pris conformément aux prescriptions

---

rage et des forces motrices, Rec. 548.

législatives. Dès l'instant que le gouvernement s'est borné à user des pouvoirs que la loi lui a conférés, "...le moyen tiré de ce que les dispositions en cause porteraient sur des matières relevant du domaine de la loi en vertu de l'article 34 de la Constitution ne saurait être accueilli..." (C.E. 27 janvier 1961, DAUNIZEAU et autres, Rec. 57). Dans cette affaire la Haute Juridiction avait à statuer sur le décret n° 58.1286 du 22 décembre 1958 déterminant le siège, le ressort et la composition de certaines juridictions, autant de règles d'organisation judiciaire qui relèvent de la loi en vertu de l'article 34. Le Conseil d'Etat s'est contenté de constater que ce décret avait été pris sur la base des articles 2 et 8 de l'ordonnance du même jour relative à l'organisation judiciaire, elle-même prise en application de l'article 92 de la Constitution et donc de valeur législative (66).

Le juge administratif s'est prononcé également en ce sens en matière fiscale, rejetant un recours dirigé contre le décret du 12 août 1960 qui fixait le taux de la taxe d'imposition sanitaire des ateliers d'équarissage au motif que ce décret trouvait sa base légale dans l'article 270 du Code Rural (67) et, "...ayant été pris sur l'invitation expresse du législateur, le moyen tiré d'une prétendue violation de l'article 34 de la Constitution est inopérant". (C.E. 12 juin 1963, Union Nationale des Equarisseurs de France, Rec. 354).

Si le Conseil d'Etat ne peut que s'incliner devant la volonté du législateur, il apparaît néanmoins qu'il consacre d'une certaine façon les compétences du gouvernement.

La loi du 15 mars 1963 (art. 49, parag. I),

- (66) : Voir également : C.E. 18 novembre 1964, MARTIN, Rec. 557 (toujours à propos d'un décret pris en application de cette ordonnance).

- (67) : Cet article dispose que "les ateliers d'équarissage sont placés sous la surveillance de vétérinaires désignés par le ministre de l'agriculture. Une taxe destinée à couvrir les frais de cette inspection est perçue au profit du Trésor sur les animaux conduits dans ces établissements. Un décret portant le contreseing du ministre de l'agriculture et du ministre des finances fixe périodiquement le taux de cette taxe".

par exemple, prévoyait pour certaines acquisitions un allègement fiscal, consistant en une réduction des droits de mutation à titre onéreux, "...dans des conditions à fixer par décret". Le Conseil d'Etat a estimé que la décision de recourir à la procédure de l'agrément fiscal n'était qu'une modalité d'application de la loi (C.E. 23 mai 1969, Société Distillerie BRABANT, Rec. 264). Si le législateur avait bien prévu un allègement fiscal , il n'avait pas décidé de l'utilisation de cette procédure ; or le principe d'autorisation d'un allègement fiscal par voie d'agrément relève de la loi. Certes les termes de la loi étaient très larges, mais le Conseil d'Etat pouvait éviter de qualifier expressément cette décision de "modalité d'application" qui semble impliquer qu'une telle mesure est normalement du domaine du règlement (68).

En réalité, dès l'instant qu'il fut admis que le pouvoir réglementaire d'application pouvait intervenir aussi bien dans les matières où le législateur fixe les règles que dans celle où il détermine les principes fondamentaux, une telle difficulté à distinguer les règles des modalités d'application était inscrite dans les faits.

B - UNE NOUVELLE INTERPRETATION DE LA COMPETENCE DU LEGISLATEUR EN MATIERE FISCALE.

A l'origine le Conseil Constitutionnel faisait nettement la différence entre "règles" et "principes fondamentaux" (69), consacrant la double distinction "verti-

---

- (68) : Sur cette question, voir GUIEZE, "Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière", L.G.D.J. 1974, p. 117. De même le décret n° 63.434 du 29 avril 1963 a décidé du recours à la procédure de l'agrément alors que la loi n° 62.873 du 31 juillet 1962 (art. 29) ne prévoyait qu'un allègement fiscal, "dans des conditions à déterminer par décret", au profit de certaines sociétés par actions ou à responsabilité limitée.

- (69) : Voir par exemple : Cons. Const. 27 novembre 1959 (décision n° 59.1.F.N.R.), J.O. 14 janvier 1960, p. 441.

cale" et "horizontale" du domaine de la loi et du domaine du règlement : lorsque le législateur a compétence pour fixer les règles, le pouvoir réglementaire n'a pas à intervenir ; celui-ci ne le peut que lorsque le législateur doit s'en tenir aux principes fondamentaux (70).

Par la suite la jurisprudence a restreint la portée de la distinction entre "règles" et "principes fondamentaux".

S'efforçant de renouer avec la tradition de répartition des compétences antérieures à 1958 (71), le Conseil Constitutionnel et le Conseil d'Etat ont adopté une conception du domaine de la loi à la fois extensive, autorisant le législateur à aller au-delà des principes fondamentaux (72), et restrictive, lui permettant de s'en tenir aux principales règles (73). Dans cette dernière hypothèse relèvent de la loi les dispositions qui, selon M. de LAUBADERE, "...par l'importance de leurs incidences ont un caractère déterminant à l'égard de la règle..." (74).

Finalement, en toute rubrique le critère du domaine de la loi paraît être le même : l'état antérieur du droit et l'importance du contenu des dispositions (75). Cette importance, estime M. MESNARD, est appréciée par le Conseil Constitutionnel, plus ou moins consciemment et expres-

---

- (70) : Voir FOURNIER, concl. sous C.E. 18 mai 1960, Sieur KARLE, Rec. 333 ; A.J.D.A. 1961, p. 31, note BESNARD.

- (71) : Voir VINCENT : "De l'inutilité de l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958", A.J.D.A. 1965, p. 564.

- (72) : Voir HAMON : "La distinction des domaines de la loi et du règlement en matière de Sécurité sociale, de droit syndical et de droit du travail", Droit Social, 1964, p. 408.

- (73) : Jurisprudence relative aux droits civiques, la création de nouveaux ordres de juridiction, la création de catégories d'établissements publics...

- (74) : Observations sous une décision du Conseil Constitutionnel du 18 décembre 1964 et deux décisions du 21 décembre 1964, A.J.D.A. 1965, p. 100.

- (75) : Voir COHEN : "La jurisprudence du Conseil Constitutionnel relative au domaine de la loi d'après l'article 34 de la Constitution", R.D.P. 1963, p. 745.

Parlement et du gouvernement en matière fiscale, comme cela a été fait en matière budgétaire.

Tout le problème est de concilier l'utilisation croissante de l'impôt à des fins conjoncturelles (79), qui implique l'intervention du gouvernement, et le principe de légalité dont le fondement est la protection des contribuables. Une procédure de délégation, par exemple, spécifique à la matière fiscale, plus souple et moins formaliste que celle de l'article 38, pourrait permettre cette conciliation et éviter le recours à des habilitations inconstitutionnelles.

En toute hypothèse l'intention du constituant était bien d'attendre quelques années d'expérience avant de compléter et préciser l'article 34.

L'ordonnance du 2 janvier 1959, portant loi organique relative aux lois de finances, a opéré ce partage des compétences en matière parafiscale mais en faisant du pouvoir réglementaire l'autorité prépondérante.

- (79) : Voir par exemple le plan de "refroidissement de l'inflation" décidé par le gouvernement le 12 juin 1974 : toutes les mesures fiscales envisagées étaient du domaine législatif : majoration de l'impôt sur les sociétés, modification des barèmes de l'amortissement dégressif pour certains investissements, majoration de l'impôt sur le revenu, renforcement du barème de la taxation d'après les signes extérieurs de richesse, contribution spéciale sur les profits immobiliers (loi n° 74.644 du 16 juillet 1974, loi de finances rectificative pour 1974, art. 1 à 5).

CHAPITRE II

L'AUTONOMIE DU POUVOIR REGLEMENTAIRE EN MATIERE PARAFISCALE

Tout en procédant de la nature de l'impôt, la parafiscalité a toujours été soumise à un régime distinct se caractérisant par une extension très importante des compétences du pouvoir réglementaire.

Dès son apparition lors de la deuxième guerre mondiale, dans le contexte d'une organisation économique destinée à faire face à la pénurie des matières premières et des capitaux, elle se révéla comme l'un des moyens privilégiés d'intervention à la disposition de l'exécutif. Ainsi le financement des comités d'organisation devait, aux termes de l'article 4 de la loi du 16 août 1940, être assuré par une cotisation. En fait ce financement fut surtout assuré par une taxe fixe par entreprise, une taxe sur les salaires et une taxe spécifique ou une taxe sur le chiffre d'affaires, selon le système établi par le décret du 15 mai 1941. Or ce décret attribuait de larges prérogatives au ministre et notamment le pouvoir de fixer annuellement, par arrêté, le taux de ces différentes taxes (1).

Ainsi soustraite à la publicité et aux lenteurs de la procédure législative la parafiscalité a connu

---

- (1) : Voir DURAND, Droit Social, 1949, p.[illegible] .

un développement considérable. En 1975, la redevance pour droit d'usage des appareils de radiodiffusion et de télévision exclue(2), elle représente un prélèvement de l'ordre de 3 milliards dont sensiblement la moitié sur le secteur industriel (1570 millions) et le quart sur l'agriculture (770 millions) (3).

La parafiscalité répond aujourd'hui aux objectifs les plus divers : elle finance des actions d'assistance et de solidarité mais aussi des aides culturelles, la promotion de certains produits, la recherche effectuée par des centres techniques, les luttes contre les nuisances, des réformes de structure dans le domaine de l'agrioulture, de la justice ou de l'équipement, des actions de formation professionnelle...

La véritable prolifération des taxes après la guerre et la grande diversité des organismes bénéficiaires empêchèrent de donner une définition juridique précise de la parafiscalité. On ne put pendant longtemps qu'énumérer les taxes parafiscales, comme le fit l'inventaire SCHUMANN en 1946 (4). Le législateur par la suite tenta d'en esquisser une définition, désireux d'étendre son contrôle en ce domaine et d'imposer la nécessité d'une loi à l'origine de toute taxe parafiscale. "Telle est, admet Mme QUESTIAUX, la seule portée des lois du 25 juillet 1953 et du 27 mai 1955 et, en fait, la taxe parafiscale était ce qui était porté à l'état des taxes parafiscales" (5).

Finalement le Conseil d'Etat dut interpréter la volonté du législateur pour en donner une première

---

- (2) : A elle seule, celle-ci s'élève à 2028 millions.

- (3) : Voir J.O. A.N. Doc. n° 1230, séance du 11 octobre 1974, Ann. n° 47 (Les taxes parafiscales, rapporteur spécial : M. VIZET).

- (4) : Voir MERIGOT, "Eléments d'une théorie de la parafiscalité", R.S.L.F. 1949, p. 135 et p. 302.

- (5) : Concl. sous C.E. 10 février 1967, S.A. des Etablissements PETITJEAN et autres, Revue Trimestrielle de Droit Européen 1967, p. 681. Voir également NOLLET, "La parafiscalité", Droit Social 1953, p. 65.

définition dans un avis du 11 mai 1954 : "Il résulte des travaux préparatoires de la loi du 25 juillet 1953 que le législateur, qui reconnaît lui-même l'extrême difficulté de donner une définition juridique précise de la parafiscalité (6), a entendu, sous réserve de l'application de l'article 2 de ladite loi , regarder comme taxes parafiscales les prélèvements obligatoires, recevant une affectation déterminée, institués par voie d'autorité, généralement dans un but d'ordre économique, professionnel ou social et échappant en totalité ou en partie aux règles de la législation budgétaire et fiscale en ce qui concerne les conditions de création de la recette, de détermination de son assiette et de son taux, de la procédure de recouvrement ou de contrôle de son emploi" (7).

Ainsi, comme l'a montré M. DUCOS-ADER, la parafiscalité suppose trois conditions : l'existence d'un besoin dont l'intérêt général est démontré et qui n'est pas couvert par la fiscalité classique, la création d'un organisme destiné à répondre à ce besoin, et enfin l'aménagement d'une technique de financement qui va permettre à cet organisme de répondre à ce besoin. "Il s'agit d'un impôt, affecté à une dépense spéciale et perçu par un organe qui ne relève pas directement de l'Etat" (8).

L'article 4, 3ème alinéa, de l'ordonnance n° 59.2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances (art. 1635 ter-I, C.G.I) dispose que les taxes parafiscales "...sont perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou

---

- (6) : M. BARANGE, rapporteur de la loi du 25 juillet 1953 devant l'Assemblée Nationale, avait souligné la difficulté de déterminer les contours des recettes parafiscales et admis seulement qu'elles se caractérisaient par les traits négatifs suivants : - ce ne sont pas des fonds publics car elles échappent le plus souvent aux règles de la législation budgétaire et fiscale, - ce ne sont pas des fonds privés car, à l'instar de l'impôt, elles ont un caractère obligatoire et sont grevées d'une affectation spéciale à des fins d'intérêt général.

- (7) : Cité par MEHL, Science et Technique Fiscales, P.U.F. 1959, t. 1, p. 193.

- (8) : DUCOS-ADER, "La notion juridique de parafiscalité", R.S.L.F. 1956, p. 660. Voir également DAVOST, D.F. 4 octobre 1957, n° 41 et 21 novembre 1958, n° 47 : "...la parafiscalité est l'ensemble des recettes à caractère obligatoire des organismes autonomes (publics ou privés) autres que l'Etat et ses démembrements territoriaux...".

privé autre que l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs".

Par son affectation à un but qui pour être économique ou social n'en est pas moins d'intérêt général (9) et par son caractère obligatoire, la parafiscalité procède de la nature de l'impôt. Dans ces conditions on comprend que le législateur se soit soucié de la soumettre à son contrôle (Section 1).

En fait le pouvoir réglementaire demeurera prépondérant en cette matière. Depuis l'ordonnance de 1959 il est admis que les taxes parafiscales ne sont pas au nombre des "impositions de toute nature" visées à l'article 34 de la Constitution et, si elles n'échappent pas pour autant au contrôle du législateur, l'intervention de celui-ci apparaît secondaire (Section 2).

- (9) : M. TAITTINGER souligna à l'Assemblée Nationale l'importance du caractère d'intérêt général du but poursuivi : "...Une doctrine a été définie, aux termes de laquelle les tâches financées par des taxes parafiscales doivent présenter incontestablement un caractère d'intérêt général : seul un véritable service public peut justifier que l'Etat impose à certaines catégories d'administrés un prélèvement spécial. Les missions de simple coordination ou de représentation de la profession auprès des pouvoirs publics ou des consommateurs relèvent de l'activité syndicale et c'est aux cotisations volontaires qu'elles doivent demander leur financement..." J.O. déb. A.N. 27 octobre 1965, p. 4 223.

SECTION 1 : UNE ATTEINTE TRADITIONNELLE AU PRINCIPE DE LEGALITE DE L'IMPOT.

La recette parafiscale est un impôt ; "..si on refuse de l'admettre, c'est pour ne pas avouer le total énorme des impôts payés par les contribuables, de quelque nom qu'on les décore..." (10). La parafiscalité apparaît bien comme "une fiscalité qui n'ose pas dire son nom", pour reprendre l'expression de M. WALINE (11).

Le Conseil d'Etat a admis que les taxes parafiscales étaient, comme les impôts à la charge de l'entreprise, déductibles du revenu imposable (12).

C'est donc la plénitude des compétences du législateur en matière fiscale que remet en cause la prépondérance du pouvoir réglementaire.

I - "UNE FISCALITE QUI N'OSE PAS DIRE SON NOM".

La parafiscalité présente les deux caractères de l'impôt : elle est obligatoire et n'est pas liée à l'existence d'une contrepartie directe. Cependant elle n'est pas perçue au profit du Trésor mais suppose la remise d'une compétence fiscale, d'un pouvoir de recette, à un organisme décentralisé. Il résulte notamment de l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 que seuls peuvent en bénéficier les

---

- (10) : LAFERRIERE et WALINE, Traité Elémentaire de Science et de Législation financières, 1952, p. 244.
- (11) : Note sous Cons. Const. 17 février 1961 (J.O. 19 mars 1961, p. 2793), R.D.P. 1961, p. 649.
- (12) : C.E. 5 décembre 1955, Ministre des finances c/Sieur X..., A.J.D.A. 1956, p. 78.

personnes privées et les établissements publics industriels et commerciaux.

A - ANALOGIES AVEC L'IMPOT.

Comme l'impôt et la taxe, et à la différence de la redevance, la recette parafiscale est obligatoire. "...Pour qu'il y ait parafiscalité, souligne M. MARTIN, il faut qu'il y ait éventuelle coercition : il faut que l'Etat souverain prête sa main de justice aux organismes bénéficiaires afin d'obliger les para-contribuables à payer leur dû au même titre que les contribuables pour payer leurs impôts..." (13). Ces organismes en effet disposent de sanctions ; les règles classiques du recouvrement de l'impôt sont applicables. Le financement par voie parafiscale constitue donc une garantie. Ainsi le Centre technique des tuiles et briques avait demandé en 1959 la suppression de sa taxe parafiscale qui avait été remplacée par une cotisation volontaire. Par suite du manque de discipline croissant de la profession, ce mode de financement ne donna pas les résultats escomptés. Le Centre technique accusant en 1972 une insuffisance de recettes de 800 000 F, soit plus de 30 % de son budget, il fallut rétablir à son profit une taxe parafiscale (14).

Le régime contentieux est largement tributaire de celui de l'impôt. L'article 6 du décret du 24 août 1961 dispose que "les taxes parafiscales dont l'assiette est commune avec les impôts ou taxes perçus au profit de l'Etat ou de toute autre collectivité publique (15) sont assises

---

- (13) : "La parafiscalité, son rôle, son domaine, son contrôle", Et. et Doc. du Cons. d'Etat, 1960, p. 285.

- (14) : Décret n° 73.507 du 30 mai 1973 et arrêté du même jour.

- (15) : C'est le cas par exemple de la taxe parafiscale sur les produits résineux ou de la taxe parafiscale sur les textiles. Il ne subsite plus comme taxe dont l'assiette est commune avec des impôts ou taxes directs perçus au profit de l'Etat ou d'une collectivité publique que "l'imposition additionnelle à la contribution des patentes", perçue au profit de l'Association Française de Normalisation. L'imposition spéciale

et recouvrées suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que lesdits impôts et taxes". Le contentieux de l'assiette et du recouvrement de ces taxes parafiscales est soumis aux mêmes règles que celles applicables aux impôts et taxes dont elles constituent l'accessoire. La compétence juridictionnelle se répartit entre le juge administratif et le juge judiciaire selon les lois spéciales à la matière fiscale.

Pour les autres, le décret en Conseil d'Etat qui les établit peut prévoir des pénalités de retard. Le recouvrement est opéré par les comptables du Trésor en vertu des titres de perception établis par les organismes bénéficiaires et rendus exécutoires par le préfet. Le contentieux suit, sur bien des points, celui de l'impôt direct (16). Le juge compétent est, comme en matière de contributions directes, le juge administratif (loi du 25 juillet 1953, art. 7 ; décret du 24 août 1961, art. 7, b, 2ème alinéa). Dans un arrêt du 2 octobre 1964, Dame COTARD, rendu à propos de la redevance pour droit d'usage des appareils de radiodiffusion et de télévision, considérée comme une taxe parafiscale, le Conseil d'Etat a censuré un jugement du Tribunal Administratif de Paris, en date du 19 décembre 1962, par lequel celui-ci s'était déclaré incompétent. En fait le jugement ne faisait que reproduire les termes

---

de 5 centimes additionnels au principal fictif de la contribution foncière des propriétés non bâties, perçue au profit des fédérations départementales de groupements de défense contre les ennemis des cultures, a été supprimée par un décret du 30 décembre 1957. La taxe de compensation sur les locaux inoccupés ou insuffisamment occupés, perçue au profit du Fonds National d'Amélioration de l'Habitat, fut supprimée à partir du 1er janvier 1965.

- (16) : Le Conseil d'Etat s'est refusé cependant à appliquer, en ce qui concerne le délai pour l'engagement de l'action en recouvrement, la prescription abrégée édictée, en matière de contributions directes, par l'article 1966 du C.G.I. La Haute Juridiction fait application en ce domaine de la prescription trentenaire de droit commun prévue par l'article 2262 du Code Civil (C.E. 15 novembre 1963, req. n° 50.664 ; voir Jur. Clas. Fisc., vol.8, fasc. 1355). Le délai pendant lequel peut s'exercer l'action en recouvrement, une fois engagée, est, aux termes de l'article 7 du décret de 1961, de 4 ans à compter de la date d'émission du titre de perception. Voir C.E. 13 mai 1960, Secrétaire d'Etat à l'agriculture c/Sieur MANIERE, Rec. 328.

de l'arrêt BALLIF du 16 juin 1954 (Rec. 359) par lequel le Conseil d'Etat avait jugé que malgré l'intervention de l'article 36 de la loi du 8 août 1950 disposant que "le recouvrement des redevances radiophoniques et celui des frais de pénalités qui s'y ajoutent sont exercés comme en matière de contributions directes", la compétence pour connaître de ce contentieux restait judiciaire en vertu des règles de compétence édictées par l'article 85 (alinéa 5) de la loi de finances du 31 décembre 1945 que la loi du 8 août 1950 n'avait pu modifier.

Dans l'arrêt COTARD, le Conseil d'Etat considéra que les dispositions de l'article 7 du décret du 24 août 1961 avaient pour effet d'attribuer à la juridiction administrative une compétence générale en matière de contentieux de l'assiette et du recouvrement des taxes parafiscales et que, par suite, il appartenait à ladite juridiction de se prononcer soit comme juge de l'impôt sur les demandes en décharge ou en réduction présentées par les personnes assujetties, soit comme juge de l'excès de pouvoir sur les recours émanant de personnes qui, n'étant pas personnellement imposées, ne disposent pas d'une action devant le juge de l'impôt (17).

A la différence de la taxe, la taxe parafiscale n'est pas la contrepartie d'un avantage direct et im-

---

- (17) : C.E. 2 octobre 1964, Dame COTARD, A.J.D.A. 1964 p. 710 avec chr. PUYBASSET et PUISSOCHET, p. 687. Voir également : Trib. Conflits 7 décembre 1970, O.R.T.F. c/RIEHM, Rec. 895 ; C.E. 21 juillet 1972, req. n° 82.726, D.F. 1972, n° 38, comm. 1375. Dans l'arrêt du 2 octobre 1964, le Conseil d'Etat rejeta la requête de la Dame COTARD contre le jugement du Tribunal Administratif de Paris en substituant au motif d'incompétence ratione materiae retenu par celui-ci le motif de l'incompétence ratione loci de ce tribunal qu'il a déterminée par application, non des règles spéciales de compétence du juge de l'impôt, mais des règles générales contenues dans le décret du 28 novembre 1953. En vertu de l'article 4 de ce texte, qui donne compétence au tribunal administratif dans le ressort duquel a son siège l'autorité qui a pris la décision attaquée, même quand cette décision a fait l'objet d'un recours hiérarchique, le tribunal compétent était celui de Toulouse dans le ressort duquel a son siège le chef de service régional des redevances radiophoniques qui a mis à la charge du père de la Dame COTARD la taxe contestée. Cet arrêt posait un autre problème, mais sur lequel le Conseil d'Etat n'a pas eu à se prononcer, à savoir celui de l'intérêt à agir de la Dame COTARD contre une décision mettant à la charge de son père la redevance radiophonique due pour un appareil dont elle était propriétaire (le commissaire du gouvernement HENRY avait proposé dans ses conclusions d'admettre la recevabilité du recours).

médiat. Le redevable n'en tire pas immédiatement profit. "...Celui-ci résulte seulement du fait pour lui qu'il fait partie d'une catégorie de para-contribuables dont l'ensemble entend retirer des actions financées par la taxe un avantage global, qui évidemment bénéficiera en définitive à chacun d'eux, mais suivant une mesure imprévisible et à une époque indéterminée..." (MARTIN, précité).

Les organismes bénéficiaires vont pouvoir engager une série d'actions qui profiteront à l'ensemble d'une profession, mais le service individuel rendu à chaque membre de la profession n'est pas direct et immédiat et il est difficile d'en déterminer la valeur. La taxe parafiscale ne saurait donc être calculée en considération de l'importance de l'usage effectif qu'elle procure.

A cet égard la décision du 11 août 1960, par laquelle le Conseil Constitutionnel considéra la redevance pour droit d'usage des appareils de radiodiffusion et de télévision, dont le produit permettait à l'O.R.T.F. de faire face à l'ensemble de ses charges d'exploitation et d'équipement, comme une taxe parafiscale fit l'objet de critiques (18). La redevance apparaît en effet comme la contrepartie d'un avantage direct que retirent les usagers de l'utilisation d'un poste récepteur de radio ou de télévision. Cependant la thèse de la redevance, qui fut d'ailleurs soutenue par le gouvernement (19), se heurte au fait que l'auditeur peut délaisser les services de radiodiffusion française et écouter les émissions des postes étrangers.

M. VINCENT estima que cette décision était exagérément restrictive de la compétence du législateur. En effet la redevance de radiodiffusion (instituée par la loi de finances du 31 mai 1933, art. 109) a toujours revêtu les caractéristiques essentielles de l'impôt. Elle est perçue en vertu d'un rôle nominatif, les modalités de recouvrement sont analogues à celles des contributions directes : pénalité de

---

- (18) : J.O. 13 août 1960, p. 7599 ; S. 1960, p. 276, note BOURDONCLE ; D. 1961, p. 470, note HAMON ; R.S.F. 1961, p. 5, note TROTABAS.

- (19) : Voir : J.O. déb. S. 3 décembre 1959, p. 1320 ; J.O. déb. A.N. 22 juillet 1960, p. 2094.

retard de 10 % au cas de non paiement dans les deux mois suivant la date de l'échéance, recouvrement des sommes impayées, et des frais qui s'y ajoutent, poursuivi en vertu d'une contrainte administrative "dont la seule particularité, constate M. VINCENT, est de ne pas être décernée par le préfet mais par l'agent comptable de l'Office" (20).

Par ailleurs cette redevance relevait jusqu'en 1958 de la compétence du législateur. Sans doute le Parlement avait-il fini par se décharger sur le gouvernement du soin d'en fixer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement (21). Mais cet abandon était sans gravité car il n'y avait pas de problème d'assiette ou de taux important, si ce n'est des dégrèvements à consentir au profit de certaines catégories de contribuables. En fait il était reproché au Parlement de maintenir des taux trop bas.

Comme taxe parafiscale, la redevance pour droit d'usage des appareils de radiodiffusion et de télévision relève pour l'essentiel du pouvoir réglementaire (22), et son contentieux de la juridiction administrative. Elle est due en totalité pour l'année, même au cas d'interruption des émissions (23).

Les taxes parafiscales sont perçues, suivant l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959, "dans un intérêt économique ou social". En fait ces termes doivent être

---

- (20) : "De l'inutilité de l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958", A.J.D.A. 1965, p. 564.

- (21) : Voir par exemple : loi n° 57.1344 du 30 décembre 1957 (art. 6, parag. II) ; ordonnance n° 58.1374 du 30 décembre 1958 (art. 121) ; ordonnance n° 59.273 du 4 février 1959 (art. 10).

- (22) : Depuis la suppression de l'O.R.T.F. elle est perçue au profit du compte spécial du Trésor prévu par l'article 20 de la loi n° 74.696 du 7 août 1974. Les nouveaux taux applicables ont été fixés par le décret n° 74.658 du 27 juillet 1974.

- (23) : Voir le texte des réponses du Premier Ministre in Jur. Clas. Adm., fasc. 273 (à propos du préjudice subi par les auditeurs et téléspectateurs en mai et juin 1968 du fait de l'arrêt des émissions).

entendus très largement. Si l'on considère les taxes parafiscales dont la perception fut autorisée en 1975 (112), on contaste que certaines sont perçues au profit d'organismes qui relèvent des affaires culturelles (6), de l'éducation nationale (2) ou de la justice (1). Il suffit en réalité que les contributions en cause soient perçues dans un intérêt général non purement financier. Leur domaine d'élection reste cependant celui de l'agriculture (51), du développement industriel et scientifique (22) et de l'économie et des finances (14) (24).

Ce qui distingue essentiellement les taxes parafiscales de l'impôt proprement dit, c'est qu'elles sont perçues au profit de personnes privées ou d'établissements publics industriels et commerciaux. L'impôt et la taxe sont prélevés nécessairement au profit d'une personne publique.

B - LES ORGANISMES BENEFICIAIRES DES TAXES PARAFISCALES.

L'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 dispose qu'elles sont perçues au profit "...de personnes morales de droit public ou privé, autres que l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs".

Ce texte a posé un problème d'interprétation : est-ce que la formule "leurs établissements publics administratifs" se réfère seulement aux collectivités territoriales, ce que pourrait laisser penser la virgule après le mot "l'Etat", ou bien est-ce que cette disposition vise aussi les établissements publics administratifs de l'Etat ? Le doute a été levé par la décision du Conseil Constitutionnel du 23 février 1970 (25) : une taxe prélevée au profit d'un établissement public administratif ne peut être une taxe parafiscale. Le Conseil Constitutionnel prit le soin d'expliciter dans les

---

- (24) : Sont en outre prévues dans l'Etat E annexé à la loi de finances pour 1975 : 3 taxes dans le domaine de l'équipement, 7 dans celui des transports, 3 dans celui de la qualité de la vie, 2 dans le domaine du travail et de la santé, et enfin la redevance pour droit d'usage des appareils de radiodiffusion et de télévision.

- (25) : D. 1970, p. 388, note LAVIGNE.

motifs de sa décision la formule de l'article 4 en la développant en "taxes perçues au profit de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics de caractère administratif dépendant soit de l'Etat soit d'une collectivité territoriale".

Ainsi les taxes parafiscales ne peuvent être perçues qu'au profit de personnes privées ou d'établissements publics industriels et commerciaux (26).

A la diversité des actions financées par la parafiscalité correspond la diversité des organismes bénéficiaires. De nombreuses taxes ont été instituées notamment au profit de centres techniques ou de comités interprofessionnels qui sont des organismes privés chargés de promouvoir tel ou tel produit : recherche de débouchés nouveaux, contrôle de la qualité, financement d'études destinées à améliorer les conditions de production ou de commercialisation...(Bureau national interprofessionnel du Cognac, Centre technique interprofessionnel des fruits et légumes, Centre technique des conserves de produits agricoles, Centre technique de l'industrie horlogère...). Comme personnes privées on peut également citer l'Association pour le soutien au théatre privé, l'Association pour la promotion sociale des collaborateurs d'architectes, l'Association pour le développement de la formation professionnelle dans les transports...

Au nombre des établissements publics industriels et commerciaux bénéficiant de recettes parafiscales figurent l'Office national de la navigation, le Fonds d'organisation et de régularisation des marchés agricoles, l'Office national interprofessionnel des céréales (27) ou bien

---

- (26) : Ce n'est qu'exceptionnellement qu'une taxe peut être perçue par une personne privée ou par une personne publique pour un service public industriel et commercial. Voir par exemple Trib. Conflits 28 juin 1965, Demoiselle RUBAN, Rec. 816 ; D. 1966, p. 380, note COLIN ; C.J.E.G. 1966, Juris., 1, note VIROLE. (Les sommes payées par les usagers d'une autoroute à péage au concessionnaire autorisé à percevoir ce péage, tel que la Société d'économie mixte Esterel-Cote d'Azur, qui est une personne privée, ont le caractère d'une taxe).

- (27) : Le juge considère qu'un E.P.I.C. peut gérer des services administratifs (et un E.P.A. des services industriels et commerciaux). Voir par exemple pour l'Office national de la navigation, à propos de la police de la navigation : Trib. Conflits 10 février 1949, GUIS, Rec. 590 et Trib. Conflits 27 mars 1952, Office national de la navigation, Rec. 623. En

l'aéroport de Paris qui perçoit une taxe parafiscale "...en vue d'assurer le financement d'opérations destinées à atténuer certaines nuisances subies par les riverains des aérodromes d'Orly et de Roissy-en-France" (28). La nécessité de la réduction des nuisances existe également au niveau des aérodromes de province, mais, lorsque la question sera envisagée, le problème du mode de financement se posera. La situation est en effet différente pour les aéroports de province dont l'exploitation est assurée par les Chambres de commerce et d'industrie, selon le système du contrat de concession. Cette exploitation présente, au moins en partie,le caractère d'un service public industriel et commercial, mais la jurisprudence admet parfaitement qu'un service de cette nature puisse être géré par un établissement public administratif (29). Les Chambres de commerce et d'industrie sont considérées globalement comme des établissements publics administratifs. Le système du financement par voie parafiscale est donc impossible (30).

---

ce qui concerne le F.O.R.M.A. le Tribunal des Conflits a considéré que, malgré sa qualification d'E.P.I.C., il exercait "...en réalité une action purement administrative" (24 juin 1968, Société d'approvisionnements alimentaires, J.C.P. 1969, II, 15764, concl. GEGOUT, note DUFAU ; voir aussi C.E. 17 novembre 1967, Société d'approvisionnements alimentaires, Rec. 426). Quant à l'O.N.I.C. le législateur dispose seulement que c'est un établissement public (lois du 15 août 1936 et du 17 novembre 1940). Cependant le juge la qualifié d'E.P.A., tout en admettant d'ailleurs que certaines de ses activités apparaissent comme l'exécution d'un service public industriel et commercial (Trib. Conflits 23 novembre 1959, Société mobilière et immobilière de meunerie, Rec. 870, R.D.P. 1960, p. 676, note WALINE ; C.E. 20 janvier 1960, Coopérative agricole de la région de Clermont-d'Oise, Rec. 38). Sur ces questions, voir LAMARQUE, "Problèmes de compétence concernant les contrats", Jur. Clas. Proc. Civ. 6ème app., art. 59, Fasc. II, n° 81 et s...

- (28) : Taxe créée par le décret n° 73.193 du 13 février 1973, complété par un arrêté du même jour (J.O. 27 février 1973, p. 2179) et un arrêté du 27 mars 1973 (J.O. 3 avril 1973, p. 3727). Elle est due par les exploitants d'aéronefs pour tout passager embarquant au départ des aérodromes de catégorie A dont l'aéroport de Paris a la charge. Le taux est fixé à 1 F par passager, 3 F si la destination est un pays étranger. Elle est intégrée au prix du billet (voir J.O. A.N. 22 juin 1973, p. 2431, n° 840). Cette taxe représentera un prélèvement de l'ordre de 26 millions en 1975.

- (29) : Voir supra, note n°27 et C.E. 8 mars 1968, Chambre de commerce de Nice et des Alpes maritimes, Rec. 174 (à propos précisément de l'exploitation de la partie commerciale d'un aéroport).

- (30) : Le financement par la voie des redevances pourrait

En fait il apparaît que le législateur fait bénéficier de taxes parafiscales certains établissements publics administratifs. Le Conseil Constitutionnel, lorsqu'il est saisi, ne peut que rétablir la véritable nature de ces taxes prétendues parafiscales. Ainsi dans une décision du 23 février 1970 (précitée) il a estimé que l'Institut Scientifique et Technique des Pêches Maritimes était un établissement public administratif, se fondant sur l'article 12 du décret n° 62.476 du 13 avril 1962 qui dispose que cet Institut "...est soumis au régime financier et comptable défini par le décret du 10 décembre 1953, relatif à la réglementation comptable applicable aux établissements publics nationaux à caractère administratif". Le Conseil Constitutionnel en a conclu que la taxe sur le contrôle de la fabrication des conserves de poissons (31), prélevée au profit de cet Institut, n'était pas une taxe parafiscale.

Cependant l'examen des états annexés à toutes les lois de finances intervenues depuis cette décision révèle d'une part que la taxe en cause continue à y figurer au profit de ce même Institut des pêches et que, d'autre part, y figurent également à son bénéfice une taxe pour le contrôle de la profession de mareyeur expéditeur et une taxe afférente à l'exercice du contrôle sanitaire des coquillages. Au total l'Institut scientifique et technique des pêches maritimes doit bénéficier en 1975 de recettes parafiscales d'un montant supérieur à 3 millions.

Dès lors que le Parlement en a ainsi autorisé la perception le juge administratif ne se reconnait pas la faculté de censurer l'excès de pouvoir commis par l'exécutif qui a institué des taxes parafiscales en méconnaissance des dispositions de l'ordonnance du 2 janvier 1959. Comme l'observe

---

être utilisé si l'on considère le montant des aides ou opérations visant à lutter contre les nuisances occasionnées aux riverains comme un élément du coût réel des services rendus aux usagers de l'aéroport. Il en résulte bien un meilleur fonctionnement général du service, vu l'intérêt social qui s'attache à la protection de la santé publique.

- (31) : Etablie par l'ordonnance n° 58.1357 du 27 décembre 1958.

M. AMSELEK, cette solution est peu compatible avec celles admises par ailleurs, dans le cadre du "particularisme des autorisations budgétaires", selon lesquelles les autorisations données en matière de recettes par le Parlement dans les lois de finances auraient une portée purement financière et non de fond (32). Elle se concilie mal également avec les solutions rendues par le Conseil Constitutionnel selon lesquelles le pouvoir d'autoriser chaque année la perception des taxes parafiscales reconnu au législateur ne l'habilite pas à intervenir sur les pouvoirs d'établissement et d'aménagement de ces taxes appartenant à l'autorité réglementaire (33).

Ainsi le législateur considère des taxes comme parafiscales alors qu'elles ne correspondent pas à la définition qui en est donnée par la loi organique, pensant peut-être que s'il n'en était pas ainsi elles tomberaient dans le domaine des redevances et échapperaient totalement à son contrôle (34).

- (32) : C.E. 8 février 1963, Société GEO, A.J.D.A. 1963, p. 279, concl. DUCAMIN ; C.E. 28 février 1958, DENIS, Rec. 135. Voir AMSELEK, "Une curiosité du droit public financier : les impositions autres que fiscales ou parafiscales", Mélanges WALINE, t. 1, 1974, p. 89 et s...

- (33) : Voir infra, Sect. 2, parag. II.

- (34) : Outre l'Institut scientifique et technique des pêches maritimes, on peut citer l'Office National de la Chasse qui, bien qu'établissement public national à caractère administratif, bénéficie de taxes parafiscales (cotisations versées par les porteurs de permis de chasse en tant que membre d'une société départementale de chasse et contributions versées par les bénéficiaires du plan de chasse à titre de participation à la réparation des dégâts de grands gibiers). L'Office National de la Chasse, a été créé, en même temps que le Conseil National de la Chasse et de la Faune Sauvage, par le décret n° 72.334 du 27 avril 1972 qui substitue ces deux organismes au Conseil Supérieur de la Chasse. L'article 22 de la loi de finances rectificative n° 74.1114 du 27 décembre 1974 et la loi n° 75.347 du 14 mai 1975 ont modifié le permis de chasse. On a également mentionné la redevance pour droit d'usage des appareils de radiodiffusion et de télévision perçue au profit d'un compte spécial du Trésor. De même la taxe sociale de solidarité sur les graines oléagineuses et la taxe sociale de solidarité sur les céréales (créées par des décrets du 11 août 1971) ont été perçues, jusqu'en 1974, au profit du budget annexe des prestations sociales agricoles, donc de l'Etat lui-même. Dans un arrêt du 24 avril 1974, le Conseil d'Etat a jugé cependant que,

En toute hypothèse l'intervention du législateur demeure secondaire. La parafiscalité a toujours été soumise pour l'essentiel au pouvoir réglementaire, et ce malgré les tentatives déployées pour la ranger dans le domaine de la loi.

II - LES TENTATIVES POUR SOUMETTRE LA PARAFISCALITE AU CONTROLE DU LEGISLATEUR.

La parafiscalité "...a fait couler beaucoup d'encre et donné prétexte à de beaux morceaux de bravoure parlementaire..." (MARTIN, précité). Le Parlement en effet s'est rapidement inquiété du développement considérable et incontrôlé des taxes parafiscales, bien conscient que celles-ci procèdent de la nature de l'impôt et devraient donc relever à ce titre de sa compétence.

Certes un certain nombre d'entre elles étaient créées par une loi, mais le plus souvent celle-ci se déchargeait sur le gouvernement du soin d'en fixer les modalités essentielles. De plus, comme le note M. MERIGOT (précité), l'action du Parlement différait suivant l'assiette de la taxe. Si elle était rattachée à un impôt existant, sa reconduction d'année en année dépendait de l'autorisation donnée par le Parlement dans l'article final des lois de finances (35). S'il s'agissait d'une recette autonome elle continuait à être perçue,

---

bien que pris en compte dans les recettes du B.A.P.S.A., le produit de ces taxes était versé, non au budget de l'Etat, mais à la Caisse centrale de secours mutuels agricoles et qu'ainsi l'ordonnance de 1959 était respectée : C.E. 24 avril 1974, Fédération Française de l'Agriculture, R.D.P. 1975, p. 510, rev. juris. adm. AUBY. Dans l'état E annexé à la loi de finances pour 1975, la Caisse centrale de secours mutuels agricoles est directement mentionnée comme l'organisme bénéficiaire (lignes 47 et 48).

- (35) : Comme le complément à la contribution foncière des propriétés non bâties, perçu au profit du budget annexe des prestations familiales agricoles, ou les centimes additionnels à la patente au profit de l'Association française de normalisation.

sans autorisation nouvelle.

A - LA REFORME DE 1948.

L'article 261 du décret du 9 décembre 1948 dispose : "aucun droit ou taxe ne peut être perçu au profit d'organismes publics ou privés, ou inclus dans les prix, sans que la loi en ait autorisé l'institution et fixé les modalités d'assiette et de recouvrement...". Le principe de légalité est donc posé pour l'avenir, mais, pour le présent, le même article précisait : "...les perceptions faites pour le compte de ces organismes qui n'ont pas fait l'objet d'une autorisation légale explicite seront nulles de plein droit si, avant le 30 juin 1949, les textes qui les instituent n'ont pas été soumis à une homologation".

Exigeant ainsi l'homologation par décret des taxes existantes, le décret de réforme fiscale du 9 décembre 1948 les a de ce fait même situées dans les compétences réglementaires. Effectivement de nombreuses taxes parafiscales seront créées par la suite par l'exécutif. Par ailleurs très peu ont disparu par défaut d'homologation (36), sans compter qu'un certain nombre de textes ont été homologués alors qu'ils étaient postérieurs au décret de réforme fiscale de 1948 (37).

Enfin, par une interprétation d'une légalité jugée plutôt douteuse par certains, des groupes importants de taxes n'ont pas été considérés comme visés par l'article 261 : prélèvements à effectuer au profit des groupements d'importation et de répartition, des groupements nationaux

---

- (36) : Selon le rapport de M. BLOCQUEAUX (cité par LAFERRIERE et WALINE, Traité Elémentaire de Science et de Législation financières, 1952, p. 244), 9 seulement ont disparu.

- (37) : Voir par exemple C.E. 3 décembre 1952, Féderation nationale des coopératives laitières, Rec. 553 ("...s'il appartenait au gouvernement, à titre transitoire, en vertu de l'article 261, d'homologuer par décret les textes instituant des droits ou taxes, il ne pouvait homologuer des textes qui n'existaient pas lors de l'entrée en vigueur de l'article 261". Illégalité du décret du 29 juin 1949 qui homologue un arrêté du 15 juin 1949 instituant une taxe destinée à rembourser les frais de contrôle de la qualité hygiénique des laits pasteurisés).

d'achat, des caisses de péréquation des prix ou d'amortissement technique... (38).

Par la suite la loi du 8 mars 1949 prescrivit le dépôt d'un projet de loi afin de fixer le régime de la parafiscalité : ce projet devint la loi n° 53.633 du 25 juillet 1953 portant aménagementsfiscaux.

B - LA LOI DU 25 JUILLET 1953.

Cette loi affirme le principe de la compétence du législateur, mais uniquement en ce qui concerne l'institution des taxes parafiscales.

L'article 3 de la loi du 25 juillet 1953 dispose en effet : "une taxe parafiscale ne peut être instituée qu'en vertu d'une loi" ; par ailleurs, aux termes de l'article 5, la reconduction d'année en année d'une taxe est soumise à l'autorisation du législateur donnée dans la loi de finances, la liste des taxes dont la perception est autorisée devant figurer dans un état annexé.

C'était donc, comme l'affirma M. BARANGE, rapporteur général du budget, "un véritable contrôle préalable du Parlement sur les taxes parafiscales".

Mais ces dispositions ne furent guère respectées, comme le laisse penser l'article 24 de la loi n° 53.1308 du 31 décembre 1953, loi de finances pour 1954. Cet article interdit la perception, à partir du 1er juillet 1954, de toutes

---

- (38) : La Cour de Cassation et le Conseil d'Etat ont estimé que les taxes professionnelles de péréquation ne rentraient pas dans le cadre de l'article 261. Dans certains arrêts la Cour de Cassation a paru se fonder sur le fait qu'elle déniait à ces taxes le caractère de taxes parafiscales : Cass. Com. 7 avril 1954, Bull. 1954, III, 109 ; Cass. Com. 22 juin 1954, Bull. 1954, III, 172. De son côté le Conseil d'Etat invoquait l'ordonnance du 30 juin 1945 (voir infra, Sect. 2, parag. I) : C.E. 27 octobre 1950, Sieurs COULON et DIDIERJEAN, R.D.P. 1951, p. 226, concl. GUIONIN, note WALINE. (La Cour de Cassation également dans certains arrêts : Cass. Com. 30 juin 1953, Bull. 1953, III, 109). Voir DRAGO, "La légalité des taxes de péréquation et les problèmes généraux de la parafiscalité", A.J.D.A. 1955, p. 61.

les taxes parafiscales ne figurant pas sur l'état spécial annexé aux lois de finances, à l'exception toutefois de celles dont la perception aurait été décidée par un décret en Conseil d'Etat, rendu sur avis conforme de la commission des finances de l'Assemblée Nationale et avis simple de la commission des finances du Conseil de la République (39).

Le législateur renouvelle en quelque sorte les prescriptions de la loi de juillet 1953, en en atténuant la portée puisque le consentement des commissions des finances, tout au moins de celle de l'Assemblée Nationale, peut suppléer au défaut de consentement du Parlement (40).

Une fois encore ces dispositions furent largement méconnues (41).

En outre la loi du 25 juillet 1953, article 4, portait très large délégation au pouvoir réglementaire puisque "des arrêtés conjoints des ministres intéressés, du ministre chargé des affaires économiques et du ministre du budget, déterminent ou approuvent les modalités d'assiette et de recouvrement des taxes parafiscales, ainsi que le taux de ces taxes".

L'Assemblée Nationale avait d'ailleurs, sur la proposition de sa commission, supprimé les derniers mots de l'article 4 : "...ainsi que le taux de ces taxes", estimant que cette compétence relevait du législateur. Mais le Conseil de la République les ayant rétablis, l'Assemblée Nationale se

---

- (39) : Dans le même esprit l'article 19 de cette loi a extrait des comptes spéciaux du Trésor, pour les intégrer dans le budget, les comptes d'affectation spéciale alimentés en partie par la parafiscalité.

- (40) : Sur cette procédure, voir supra, 2ème Partie, Chap. 2, Sect. 2, parag. I.

- (41) : L'article 24, parag. I, de la loi du 31 décembre 1953, modifié par l'article 26, parag. IV, de la loi de finances n° 55.722 du 27 mai 1955, avait institué une sous-commission "chargée d'émettre un avis sur les taxes parafiscales". Le premier rapport d'information présenté à l'Assemblée Nationale le 26 janvier 1955 est particulièrement décevant sur l'oeuvre législative entreprise depuis 1953 : poids excessif de la parafiscalité, prescriptions imposées aux organismes bénéficiaires rarement respectées, et nombreuses taxes perçues sans figurer sur l'état annexé. Il en est de même pour le rapport d'information déposé en juillet 1957.

rangea à son point de vue, admettant l'argumentation développée par M. BARANGE dans son rapport, à savoir "...qu'en raison du caractère mouvant du taux des taxes parafiscales, qui est susceptible de varier au gré de la conjoncture économique..., il serait très difficile au Parlement de se prononcer sur les modifications de taux nécessaires avec la rapidité désirable".

Ces dispositions furent reprises par la loi n° 56.780 du 4 août 1956, portant ajustement des dotations budgétaires reconduites à l'exercice 1956. L'article 89, parag. III, prévoit que "le gouvernement devra, avant le 31 décembre 1957, procéder à une réforme des taxes parafiscales et des organismes qui en bénéficient, ayant pour but notamment, soit leur suppression, soit leur intégration dans le cadre du budget ou des comptes spéciaux du Trésor...". Il est rappelé d'autre part (art. 89, parag. IV) que "...sauf autorisation législative particulière, aucune taxe parafiscale ne pourra plus être recouvrée à partir du 1er janvier 1958". Une nouvelle fois le législateur est contraint de réaffirmer sa compétence.

La date du 31 décembre 1957 n'ayant pas été respectée, ces mesures furent prorogées par la loi n° 57.1344 du 30 décembre 1957, loi de finances pour 1958, jusqu'à la promulgation de la 2ème partie de la loi de finances. Il était décidé en outre que seules les taxes parafiscales inscrites au nouvel état pourraient être perçues. Or la 2ème partie de la loi de finances pour 1958 n'ayant pas été publiée, les taxes parafiscales, cette année là, furent perçues et affectées selon les modalités prévues pour 1957 (42). C'est ce qu'à admis le Conseil d'Etat dans un arrêt du 2 juillet 1965, RIERA (Rec. 890) : "...aucun état annexé n'ayant été publié depuis l'entrée en vigueur de la loi de finances du 30 décembre 1957, le gouvernement a conservé le pouvoir qu'il tenait de ladite loi, de percevoir en 1958 les taxes selon les modalités prévues pour l'année 1957".

Ainsi jusqu'en 1958 la prépondérance du pouvoir réglementaire en matière parafiscales n'a guère été

- (42) : Sous réserve de certaines suppressions ou modifications intervenues en application du paragraphe III de l'article 89. Voir Jur. Clas. Fisc., Vol. 8, Fasc. 1355.

remise en cause.

Le principe de la compétence exclusive du législateur, fréquemment réaffirmé, pour instituer les taxes parafiscales et en autoriser la perception, a été peu respecté.

La détermination des modalités d'assiette et de recouvrement ainsi que la fixation du taux de ces taxes a toujours été de la compétence du gouvernement. De plus la loi du 25 juillet 1953 (art. 2) avait exclu du régime qu'elle établissait un certain nombre de taxes consacrant une notion juridique étroite, restrictive de la parafiscalité, et élargissant d'autant le domaine d'intervention du pouvoir réglementaire (43).

L'ordonnance n° 59.2 du 2 janvier 1959, portant loi organique relative aux lois de finances, va, plus encore, réduire la compétence du législateur puisque désormais la création des taxes parafiscales lui échappe.

- (43) : Voir infra, sect. 2, parag. I.

SECTION 2 : LE REGIME ETABLI PAR L'ORDONNANCE DU 2 JANVIER 1959 ET LE DECRET DU 24 AOUT 1961.

L'article 4, 3ème alinéa, de l'ordonnance de 1959 dispose que les taxes parafiscales "...sont établies par décret en Conseil d'Etat, pris sur le rapport du ministre des finances et du ministre intéressé. La perception de ces taxes au-delà du 31 décembre de l'année de leur établissement doit être autorisée chaque année par une loi de finances". A cet effet l'article 32 de cette même ordonnance prévoit que les lois de finances sont accompagnées d'annexes explicatives dont l'une fait connaître notamment la liste complète des taxes parafiscales dont la perception est autorisée.

On retrouve ainsi comme pour l'impôt la distinction des textes organiques qui sont permanents et l'autorisation de perception qui doit être renouvelée.

Si les textes ont entendu instituer une sorte de coopération nécessaire pour l'établissement et la perception de ces taxes, il apparaît en réalité que le pouvoir réglementaire est largement prépondérant, l'intervention du législateur se limitant à une simple approbation annuelle, dont la portée d'ailleurs peut se trouver réduite à néant.

I - LA PREPONDERANCE DU POUVOIR REGLEMENTAIRE.

C'est en toute connaissance de cause que les auteurs de l'ordonnance de 1959 n'ont pas compris les taxes parafiscales au nombre des "impositions de toute nature" visées à l'article 34, puisque l'avant-projet de constitution les faisait figurer expressément parmi les matières réservées au législateur, ainsi que l'avis du Comité consultatif constitutionnel publié le 20 août 1958.

Le problème de la constitutionnalité de cette ordonnance a pu être soulevé, mais la question est aujourd'hui résolue. Ayant à décider du caractère législatif ou réglementaire d'un texte fixant le montant des droits perçus à l'occasion de la délivrance du permis de chasse, le Conseil Constitutionnel, après avoir qualifié ceux-ci de taxe parafiscale, en conclut que "...dès lors, les dispositions de l'article 34 de la Constitution, qui ne visent pas les taxes parafiscales, ...ne trouvent pas en l'espèce leur application" (44).

A - ETENDUE DES COMPETENCES DU POUVOIR REGLEMENTAIRE.

Les taxes parafiscales sont donc créées par décret en Conseil d'Etat, pris sur le rapport du ministre des finances et du ministre intéressé.

Un certain nombre de problèmes d'interprétation de l'ordonnance de 1959 se sont posés, et notamment la question de savoir si elle avait abrogé l'article 4 de la loi du 25 juillet 1953, qui portait une large délégation au pouvoir réglementaire intervenant en la forme de l'arrêté ministériel, en ce qui concerne la détermination des modalités d'assiette et de recouvrement, et le taux des taxes parafiscales. L'ordonnance de 1959 s'est-elle bornée à transférer au pouvoir réglementaire la seule compétence législative antérieure d'institution des taxes, ou bien n'a-t-elle pas eu pour effet, reprenant en quelque sorte d'un côté ce qu'elle accordait de l'autre, de ramener la totalité de la compétence, y compris celle très étendue d'exécution, au décret en Conseil d'Etat ?

Le Conseil d'Etat a émis sur cette question un avis fort nuancé le 15 décembre 1959. Faisant sien l'esprit de méfiance du législateur à l'égard de la parafiscalité il conclut à l'abrogation de l'article 4 de la loi de 1953, mais, bien conscient que pour répondre à leur utilité les taxes parafiscales devaient être assez souples, notamment en leurs taux qui doivent toujours pouvoir varier selon la

---

- (44) : Décision du 18 octobre 1961 ; J.O. 5 novembre 1961, p. 10 113 ; D. 1961, p. 279, note HAMON.

conjoncture, le Conseil d'Etat a admis que les décrets institutifs pouvaient se borner à fixer l'essentiel de la définition de l'assiette des taxes ainsi que des taux limites, renvoyant à des arrêtés ministériels l'adoption des mesures d'application.

Cette solution a été reprise par la suite par le décret n° 61.960 du 24 août 1961 (45), complété par le décret n° 62.451 du 13 avril 1962.

Il résulte en effet des articles 2 et 3 du décret de 1961 que le gouvernement peut se contenter de fixer dans le décret institutif "les règles générales d'assiette et de recouvrement de ces taxes, ainsi que leur taux ou leur taux maximum" et renvoyer à un simple arrêté ministériel la détermination, dans le cadre ainsi défini, des modalités d'assiette et de recouvrement ainsi que, s'il y a lieu, le taux (46).

Désormais, non seulement l'institution des taxes parafiscales relève du pouvoir réglementaire, mais encore la très large délégation, qui existait auparavant, demeure, l'intervention du gouvernement étant toujours requise en la forme de l'arrêté ministériel.

Par exemple le décret n° 73.31 du 4 janvier 1973 crée un Comité national de la pomme de terre et prévoit que le bureau sera alimenté par une taxe parafiscale dont "le taux sera fixé par arrêté conjoint du ministre de l'économie et des finances et du ministre de l'agriculture dans la limite de 0,50 F par quintal". L'arrêté interministériel, qui n'est intervenu que le 25 février 1974 si bien que la taxe n'a pas été perçue en 1973, fixa à 0,35 F le taux applicable pendant la campagne 1974-1975 (47).

- (45) : J.O. 29 août 1961, p. 8092 ; voir J. THERY, A.J.D.A. 1961, p. 691, chr. gén. de légis. (commentaire du décret du 24 août 1961).

- (46) : Sous réserve de l'article 6 qui dispose que : "les taxes parafiscales dont l'assiette est commune avec les impôts ou taxes perçus au profit de l'Etat ou de toute autre collectivité publique sont assises et recouvrées suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que lesdits impôts et taxes".

- (47) : Il apparaît d'ailleurs en fait que bien souvent les arrêtés se contentent d'homologuer les décisions prises par les organismes bénéficiaires de la taxe.

Bien entendu dans l'exercice de ces prérogatives le pouvoir réglementaire demeure soumis aux limites qui s'imposent à lui d'une manière générale. Il ne pourrait notamment établir des discriminations entre les "para-contribuables".

Cependant, à plusieurs reprises, le Conseil d'Etat a eu l'occasion de rappeler que pour qu'il y ait rupture de l'égalité entre les assujettis, il fallait que ceux-ci soient dans la même situation. Ainsi, s'agissant des taxes parafiscales versées par les fabricants de conserves de tomates, la Haute Juridiction a estimé que "...si le taux de la taxe établie sur le tonnage des tomates entrées en usine varie selon qu'il s'agit de tomates produites sous contrat de culture, hors contrat ou en excédent de la référence de production et si la taxe sur la production de concentré n'est perçue, et à un taux progressif, que sur les quantités dépassant un certain niveau de production, ces dispositions sont les mêmes pour tous les conserveurs et n'entraînent pas d'inégalité entre ceux qui se trouvent dans la même situation" (48).

De même dans un arrêt du 13 juillet 1967, concernant la taxe additionnelle au prix des places de théâtre, le Conseil d'Etat a considéré que le décret institutif du 23 octobre 1964 avait pu légalement en exonérer "les spectacles présentés par les entreprises et les compagnies théâtrales subventionnées annuellement et régulièrement par l'Etat", puisqu'elles ne sont pas dans la même situation que celles qui ne bénéficient pas de telles subventions (49).

- (48) : C.E. 10 février 1967, Société des Etablissements PETITJEAN et autres ; D.F. 1967, n° 22, comm. 662.

- (49) : C.E. 13 juillet 1967, req. n° 65.490 et 65.491 ; D.F. 1967, n° 48, comm. 1239. Voir également C.E. 16 octobre 1968, req. n° 62032 et 62033 ; D.F. 1969, n° 1, comm. 45. Le décret du 20 août 1963, art. 5, a pu légalement déterminer les professionnels qui, à titre transitoire, pourraient être admis à une minoration du taux de la taxe parafiscale visant à l'assainissement du marché du pruneau, cet article concernant ceux qui au cours de la campagne 1962 avaient, en s'acquittant de contributions non alors obligatoires, déjà participé à cette action. Ils ne sont pas de ce fait dans la même situation que ceux qui en 1962 n'avaient rien fait. De même l'arrêté du même jour a pu légalement fixer un taux réduit pour les importateurs, car leur situation est différente de celle des producteurs. Ils ne bénéficient pas notamment de l'ensemble des mesures financées par la taxe.

Ainsi les compétences du pouvoir réglementaire, telles qu'elles résultent de l'ordonnance du 2 janvier 1959 et du décret du 24 août 1961, apparaissent fondamentales.

Mais un certain nombre de taxes parafiscales échappent à ces dispositions. Leur étude n'en fait pas apparaître pour autant le pouvoir réglementaire comme moins déterminant.

B - LES TAXES PARAFISCALES EXCLUES DE LA REGLEMENTATION ETABLIE PAR LE DECRET DE 1961.

La loi du 25 juillet 1953, article 2, excluait déjà du régime qu'elle instituait les taxes perçues par un certain nombre d'organismes, et notamment les organismes de sécurité sociale.

Par la suite, l'ordonnance de 1959 visant les taxes parafiscales "perçues dans un intérêt économique ou social", certains auteurs (50) ont pu penser qu'elle concernait par là même la parafiscalité sociale. En effet, comme le note M. LAMARQUE (51), la notion extensive, dite socio-économique, de la parafiscalité pouvait s'appuyer à l'origine sur la définition donnée par l'ordonnance de 1959. On aurait ainsi compris dans la parafiscalité les cotisations sociales.

Mais le décret du 24 août 1961 (art. 1) consacre une notion juridique, étroite, de la parafiscalité. Ce décret exclut en effet de la réglementation qu'il édicte les taxes perçues au profit des organismes de sécurité sociale, des organismes qui perçoivent des cotisations en vertu d'un statut réglementaire ou d'une convention collective qui a fait l'objet d'une extension, des barreaux, ordres, chambres ou conseils concernant les professions libérales, des chambres

---

- (50) : Voir par exemple BOURDONCLE, note sous la décision du Conseil Constitutionnel du 11 août 1960, D. 1960, p. 276.
- (51) : Cours de Droit Fiscal, 1972-1973, Bordeaux, p. 28.

d'agriculture, des chambres de commerce et d'industrie, des régions économiques et des chambres de métiers (52). Toutes ces taxes échappent donc au contrôle parlementaire tel qu'il est organisé par l'ordonnance de 1959 et le décret de 1961.

Par ailleurs la parafiscalité peut s'analyser sous l'aspect des prix. Le gouvernement a le pouvoir de réglementer les prix des produits et services. Rien ne l'empêche d'y inclure des "frais communs professionnels" d'études, de recherches, de propagande..., le producteur en reversant la part correspondante à l'organisme qui a pris en charge ces tâches.

"...Ainsi la parafiscalité devient un accessoire de la réglementation des prix et tombe de ce fait dans le domaine réglementaire" (MARTIN, précité). D'après l'ordonnance du 30 juin 1945 la fixation des prix, par simple arrêté ministériel, peut intervenir soit par la détermination du prix lui-même (53), soit par la fixation d'une marge bénéficiaire, soit "par tout autre moyen approprié". Cette dernière formule a toujours été interprétée par la jurisprudence comme permettant au pouvoir réglementaire d'établir des redevances d'importation (54) ou bien des taxes de péréquation (55). Bien entendu il faut que la charge financière créée soit liée à

- (52) : En fait l'article 1 du décret de 1961 reprend l'article 2 de la loi du 25 juillet 1953, sous réserve d'une mise à jour : il est ainsi question des chambres de commerce et d'industrie et des régions économiques. De même ne sont plus visés les organismes qui percoivent des cotisations en vertu d'une disposition contractuelle, de telles cotisations étant par nature hors parafiscalité qui implique coercition.

- (53) : Dans l'exercice de cette compétence le gouvernement dispose d'un pouvoir discrétionnaire. Voir C.E. 2 juin 1972, Syndicat national de la production autonome d'électricité, D.A. 1972, n° 206 : "...considérant qu'il résulte des dispositions de l'ordonnance du 30 juin 1945 que les autorités compétentes pour fixer les prix des produits et services ne sont pas obligées de tenir compte, lors de la détermination du prix d'un produit, des conditions de production ou des prix de revient propres à chaque entreprise...".

- (54) : Voir C.E. 13 janvier 1961, Syndicat des industriels beurriers et grossistes en produits laitiers et avicoles de la région parisienne, Rec. 37.

- (55) : Voir : C.E. 27 octobre 1950, COULON et DIDIERJEAN, Rec. 517 ; C.E. 25 janvier 1957, S.A.R.L. CABRE Frères, R.P.D.A. 1957, arrêt n° 69.

une mesure de fixation des prix (56).

Les compétences du pouvoir réglementaire en matière parafiscale apparaissent donc fondamentales.

Cependant les taxes réglementées par le décret de 1961 n'échappent pas totalement au contrôle du législateur. En effet l'article 4 de ce décret, reprenant les dispositions de l'ordonnance du 2 janvier 1959, dispose que la perception des taxes parafiscales, au-delà du 31 décembre de l'année de leur création, exige l'autorisation du Parlement donnée chaque année dans la loi de finances (57).

Mais l'intervention du législateur n'entame en rien la prépondérance du pouvoir réglementaire.

II - LE CONTROLE DU LEGISLATEUR.

Ce contrôle annuel se concrétise par un état annexé à la loi de finances, état qui comporte, pour chacune des taxes maintenues par le législateur, l'indication de l'organisme habilité à la percevoir, de son taux et de son assiette, des textes législatifs et réglementaires qui la régissent, ainsi que l'indication de son produit pour l'année écoulée et son évaluation pour l'exercice suivant. L'objet des taxes est très rarement indiqué, et c'est précisément l'une des revendications des parlementaires qui ont exprimé à plusieurs reprises le souhait que soit toujours indiqué cet objet, tout au moins pour les taxes ne comportant pas, dans leur intitulé même, cette précision.

- (56) : Voir C.E. 15 juillet 1961, Société Sucrière de Fontaine le Dun, Rec. 450.

- (57) : Voir par exemple l'article 42 de la loi de finances pour 1975 : "Continuera d'être opérée pendant l'année 1975 la perception des taxes parafiscales dont la liste figure à l'état E annexé à la présente loi".

A - LIMITES DE L'INTERVENTION DU LEGISLATEUR.

Au préalable il convient d'observer qu'une taxe créée par décret est immédiatement exigible. L'autorisation du Parlement n'est requise que pour sa perception "au-delà du 31 décembre de l'année de sa création", selon les termes mêmes de l'ordonnance de 1959 et du décret de 1961 (58).

Il en résulte que l'état annexé ne rend pas compte de la totalité des taxes parafiscales qui sont perçues. Il faut y ajouter les taxes créées en cours d'exercice, et parfois immédiatement après le vote de la loi de finances. Ainsi dès le 4 janvier 1973, 3 nouvelles taxes furent créées : taxe sur les viandes d'animaux de boucherie et de charcuterie (décret n° 73.20), taxe sur les vins et eaux de vie d'appellation d'origine contrôlée (décret n° 73.21) et taxe sur les graines oléagineuses (décret n° 73.22).

De plus l'autorisation annuelle du législateur est unique.

En disposant que la perception des taxes parafiscales "doit être autorisée chaque année par une loi de finances", l'ordonnance de 1959 a posé le principe de l'annualité du contrôle parlementaire. Toute disposition, par conséquent, permettant au Parlement de se prononcer, le cas échéant, à deux ou plusieurs reprises en cours d'exercice est inconstitutionnelle. Mais on a pu se demander si cette solution était applicable dans l'hypothèse d'une modification du taux d'une taxe par décret en cours d'année. Doit-on mettre en recouvrement une taxe ainsi majorée sans attendre la sanction du législateur ?

Lorsqu'il a eu à se prononcer sur cette question, le Conseil Constitutionnel a estimé que l'autorisation du législateur "ne saurait être renouvelée en cours d'exercice sans qu'il soit porté atteinte au principe ainsi posé de l'annualité du contrôle parlementaire et aux prérogatives que le

---

- (58) : Ainsi le Conseil d'Etat a jugé que la perception pour l'année 1964 de la taxe additionnelle au prix des places de théâtre, créée par un décret du 23 octobre 1964, n'avait pas à être autorisée par le législateur : C.E. 13 juillet 1967, req. n° 65.490 et 65.491, D.F. 1967, n° 48, comm. 1239.

gouvernement tient des dispositions précitées (ordonnance de 1959) pour l'établissement desdites taxes, ce même cas où le pouvoir réglementaire établit ces taxes à un nouveau taux..." (59). Cette solution fut confirmée dans une autre décision du Conseil Constitutionnel, où il est répété que "...si la perception des taxes parafiscales fait l'objet d'une autorisation annuelle du Parlement, il appartient au gouvernement de déterminer les modalités de leur établissement et notamment d'en fixer ou d'en modifier le taux..." (60).

Une nouvelle taxe et une taxe majorée sont donc perçues jusqu'au 31 décembre de l'année de leur création ou majoration en dehors de tout contrôle du législateur.

Enfin dans une décision du 18 octobre 1961, le Conseil Constitutionnel a reconnu au pouvoir réglementaire le droit de fixer les règles concernant l'emploi du produit des taxes parafiscales (61).

B - LA PORTEE DE L'INTERVENTION DU LEGISLATEUR.

Le Parlement décide, on ne peut que décider, de la reconduction ou non des taxes.

Grâce aux contrôles qui s'exercent sur les organismes bénéficiaires il peut se prononcer en connaissance de cause (62). En novembre 1970 le président de la commission des finances de l'Assemblée Nationale a demandé à la Cour des Comptes une enquête générale sur les taxes parafiscales, à l'exception de la redevance pour droit d'usage des

---

- (59) : Décision du 11 août 1960 ; J.O. 13 août 1960, p. 7599 ; S. 1960, p. 276 note BOURDONCLE ; R.D.P. 1960, p. 1011, note WALINE ; D. 1961, p. 470, note HAMON ; R.S.F. 1961, p. 5, note TROTABAS.

- (60) : Décision du 17 février 1961 ; J.O. 19 mars 1961, p. 2793 ; R.D.P. 1961, p. 649, note WALINE.

- (61) : J.O. 5 novembre 1961, p. 1013 ; D. 1961, p. 279, note HAMON (il s'agissait en l'espèce de l'emploi par le Conseil Supérieur de la Chasse et par ses fédérations départementales de la part du produit des cotisations, versées par les titulaires de permis, qui leur est affectée).

- (62) : L'article 5 du décret du 24 août 1961 et l'article 1 du décret du 13 avril 1962 prévoient 4 types de contrôles : 1°, un contrôle de tutelle exercé, en ce qui concerne le re-

appareils de radiodiffusion et de télévision.

En fait le législateur serait à même d'exercer un contrôle plus efficace si les erreurs entachant l'état des taxes parafiscales étaient moins nombreuses et s'il était informé, comme le demande régulièrement la commission des finances de l'Assemblée Nationale, des modifications susceptibles d'être apportées en cours d'exercice au taux, à l'assiette ou à l'emploi des taxes. Ainsi lors du débat de la loi de finances pour 1974, la commission des finances regretta, tout en admettant que cette pratique soit constitutionnelle, que les taux de certaines taxes sur les vins aient été doublés en 1973 sans que le Parlement en ait été informé. Des contributions qui ne correspondent pas à la définition de l'ordonnance de 1959 figurent à l'état des taxes parafiscales (63) alors qu'à l'inverse d'autres, qui sont bien des taxes parafiscales, n'y figurent pas et échappent ainsi à l'autorisation annuelle de perception du législateur (64). Certaines taxes sont simplement inscrites pour "mémoire" : ainsi en est-il dans l'état E annexé à la loi de finances pour 1975 de 2 taxes sur la chicorée à café (lignes 42 et 43). Ces taxes ne sont plus recouvrées depuis plusieurs années, les organismes collecteurs (la Confédération Nationale des planteurs de chicorée et le Syndicat National des sécheurs de chicorée) ayant fait l'objet d'un retrait d'agrément le 6 novembre 1972. La commission des finances en avait demandé la suppression. D'autres peuvent être inscrites avec, dans la colonne "Textes législatifs et réglementaires", la mention "Textes en cours de modification" (65).

---

couvrement des taxes parafiscales, la gestion et l'utilisation des ressources en provenant, par le ministre des finances et les ministres intéressés ; 2°, contrôle économique et financier de l'Etat prévu par le décret n° 55.733 du 26 mai 1955 ; 3°, vérifications de l'inspection générale des finances ; 4°, contrôle de la Cour des Comptes (décret du 13 avril 1962, art. 1).

- (63) : Voir supra, Sect. 1, parag. I.

- (64) : Dans son rapport sur l'année 1971 (p. 17) la Cour des Comptes cite l'exemple des cotisations perçues par différents organismes professionnels du secteur des alcools comme l'Union nationale des groupements de distillateurs d'alcool.

- (65) : C'est le cas dans la loi de finances pour 1975 des contributions aux dépenses du Comité central et des comités locaux des pêches maritimes (ligne 107).

Le législateur peut donc en premier lieu autoriser la perception d'une taxe pour l'exercice à venir. A cet égard il faut noter qu'il a toujours été admis par le Conseil d'Etat que l'inscription d'une taxe parafiscale sur la liste annexée ne confère pas valeur législative au décret qui l'a instituée. Celui-ci demeure un acte administratif ; l'inscription constitue une simple autorisation de recouvrement (66).

Le législateur peut également supprimer une taxe. Conformément à l'article 4 du décret du 24 août 1961, une taxe parafiscale qui ne figure pas sur l'état annexé ne peut être perçue (67).

Mais rien n'empêche le gouvernement, dès la publication de la loi de finances, de rétablir une taxe qui a été supprimée. Une taxe parafiscale étant exigible l'année de sa création sans l'autorisation du législateur, la volonté de celui-ci se trouve bien dans cette hypothèse réduite à néant. A la limite on peut parfaitement concevoir que cela se reproduise sans fin. Les parlementaires sont d'ailleurs conscients de ce danger, comme en témoigne l'intervention de M. PELLENC au Sénat lors de la discussion de la loi de finances pour 1961 : "à supposer que le Parlement refuse de voter une taxe parafis-

---

- (66) : Voir par exemple : T.A. de Clermont-Ferrand 12 avril 1957, AMY, Rec. 747 (à propos d'une taxe, perçue au profit d'un centre technique industriel, créée irrégulièrement) et C.E. 28 février 1958, DENIS, Rec. 135. Cette jurisprudence a d'ailleurs été critiquée, notamment par M. CHRETIEN (R.S.F. 1958, p. 369, chr. juris. fisc.) qui cite fort justement l'exemple du Code des Douanes du 8 décembre 1948. Ce code était simplement annexé à la loi de finances du 31 décembre 1948 (à la différence du décret de réforme fiscale et du décret portant code général des impôts qui étaient expressément validés par l'article 15 de cette loi). La Cour de Cassation, dans un arrêt du 29 mars 1953, a cependant considéré que le Code des Douanes avait été ratifié par le législateur.

- (67) : Cette suppression n'a pas d'effet rétroactif. Ainsi par application de l'article 5 de la loi de 1953 (repris par l'article 4 du décret de 1961), le Tribunal administratif de Lyon avait annulé la décision du préfet du Rhône, en date du 6 septembre 1956, rendant exécutoire le titre de perception émis le 25 juin 1956 à l'encontre de la Société B... pour le motif que la redevance de stockage sur les sucres dont cette décision était destinée à assurer le recouvrement sur ladite société, pour des opérations effectuées par celles-ci en 1948 et 1949, ne figurait pas sur la liste des taxes parafiscales annexée à la loi de finances du 4 août 1956 et que, par suite, cette redevance, assimilée aux taxes parafiscales par la loi

cale..., la loi de finances serait promulguée avec une ligne blanche... mais... le 2 janvier, le gouvernement pourrait instituer une nouvelle taxe parafiscale, au même taux, et avec une appellation légèrement différente" (68).

Une autre atteinte aux prérogatives du législateur provient du fait qu'une taxe peut être présentée comme parafiscale alors qu'elle est en réalité de nature proprement fiscale. Il en est ainsi par exemple de la taxe destinée à alimenter en partie le Fonds d'organisation de la nouvelle profession d'avocat (69). Ce Fonds est chargé du paiement d'indemnités aux avoués près les tribunaux de Grande Instance dont les offices sont supprimés ainsi qu'à certains avocats et agréés qui justifieront avoir subi un préjudice résultant de l'institution de la nouvelle profession. Il semble bien que le financement de cette réforme qui, s'agissant de l'appareil judiciaire, est une réforme d'ordre général, intéressant l'Etat dans son ensemble, par la voie parafiscale soit une grave hérésie (70). Il s'agit de régler des dettes qui par leur nature sont des dettes de l'Etat, lui seul ayant créé la vénalité des charges et la retirant par le fait du Prince.

Une telle confusion entre fiscalité et parafiscalité remet gravement en cause la plénitude des compétences du législateur en matière fiscale.

---

de 1953, ne pouvait plus être perçue après la promulgation de cette loi de finances. Sur recours du ministre des finances, le Conseil d'Etat a jugé que la perception des taxes parafiscales ne figurant pas sur l'état annexé n'était interdite que lorsque les opérations constitutives du fait générateur étaient postérieures à la promulgation de la loi de finances. (CE.E 26 avril 1963, req. n° 51.329).

- (68) : J.O. déb. S. 8 décembre 1960, p. 2270.

- (69) : Notons que c'est le législateur qui a pris l'initiative de la création de cette taxe et l'a lui-même présentée comme parafiscale. L'article 28 de la loi n° 71.1130 du 31 décembre 1971, portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques, dispose en effet qu'elle sera établie "dans les conditions prévues par l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959". Le décret n° 72.337 du 21 avril 1972, modifié par le décret n° 74.188 du 26 février 1974, a précisé les conditions d'application de la loi. La taxe est perçue à l'occasion de l'assistance et de la représentation en justice et à l'occasion de certains actes ou formalités. Le taux dépend de la nature de l'acte ou du degré de juridiction et du type de décision. Son produit est évalué pour 1975 à 70 millions.

- (70) : Voir D.F. 1972, p. 37.

En toute hypothèse il eût été certainement plus logique, et plus conforme au principe de légalité de l'impôt, de réserver au législateur la création des taxes parafiscales (71) et la détermination des règles, au moins essentielles, qui les concernent, le pouvoir réglementaire ayant la faculté de les reconduire d'une année sur l'autre jusqu'à leur interdiction ou leur suppression par le Parlement.

Une telle solution aurait permis de tenir compte des analogies que présente la parafiscalité avec la fiscalité tout en ménageant une certaine liberté de manoeuvre à l'exécutif.

Le régime établi par l'ordonnance du 2 janvier 1959 et le décret du 24 août 1961 fait apparaître au contraire les compétences du pouvoir réglementaire comme fondamentales, le législateur n'ayant qu'un pouvoir de contrôle et d'inhibition dont la portée en fait se trouve être fort limitée.

- (71) : En fait un certain nombre ont été créées par une loi : la loi n° 64.706 du 10 juillet 1964, par exemple, a créé une contribution additionnelle aux primes d'assurance perçue au profit du Fonds national de garantie des calamités agricoles ; la taxe additionnelle au droit de timbre des cartes grises des véhicules utilitaires pour le financement de l'Association pour le développement de la formation professionnelle dans les transports a été créée par la loi n° 63.156 du 23 février 1963 (art. 79) ; de même la taxe de péréquation au profit des salles d'art et d'essai, perçue par le Centre National de la Cinématographie, a été créée par la loi n° 70.601 du 9 juillet 1970 (art. 26, parag. II)...

CONCLUSION DE LA 2ème PARTIE

"Le temps n'est peut-être plus très éloigné, constatait M. MORANGE en 1951, où, en matière fiscale, comme en beaucoup d'autres domaines, les autorités administratives seront appelées à élaborer, sous le contrôle du Parlement, la plupart des textes applicables" (1).

La pratique suivie aujourd'hui semble correspondre à cette situation.

Tout le problème réside dans l'utilisation de l'impôt à des fins conjoncturelles : seul le gouvernement est en mesure d'intervenir. Le principe de légalité de l'impôt s'efface derrière les impératifs d'une action économique cohérente et efficace. Comme le souligne M. TREVOUX, "la fiscalité moderne est déchirée entre son origine politique et les buts économiques qu'on lui demande de nos jours de remplir, peut-être parfois à la légère et en négligeant en tout cas ce fait que l'Etat organisme économique est subordonné à l'Etat corps politique" (2). Le développement des extensions du pouvoir réglementaire suivant une procédure inconstitutionnelle est un des points de cette contradiction.

Ces extensions sont d'autant plus regret-

- (1) : "Le principe de l'égalité devant l'impôt", D. 1951, chr., p. 103.

- (2) : "La déformation du système fiscal par l'inflation", R.S.F. 1956, p. 8.

tables que le législateur n'intervient pas pour ratifier les décisions gouvernementales, ce qui serait le cas s'il avait recours à l'article 38. Mais, comme nous l'avons vu, la procédure des ordonnances est inapplicable. Certes le législateur fixe toujours l'étendue de l'habilitation et le juge peut éventuellement sanctionner le décret qui en méconnaîtrait les limites, à la condition toutefois que celles-ci soient définies de façon suffisamment précise. Reste le problème de la constitutionnalité de ces lois. Deux solutions paraissent envisageables : soit prévoir un mécanisme de délégation spécifique à l'impôt soit modifier l'article 34 afin de remettre en cause la rigidité du statut constitutionnel du droit fiscal. A cet égard la parafiscalité constitue en quelque sorte l'exemple à ne pas suivre puisqu'en ce domaine le rôle du législateur a été pratiquement réduit à néant.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Qu'il intervienne pour fixer les modalités d'application de la loi ou bien pour établir des règles du domaine législatif, le pouvoir réglementaire joue un rôle essentiel en matière fiscale. L'importance qu'il a prise ôte certainement une grande partie de sa valeur au principe de légalité de l'impôt. Il est vrai qu'il y a toujours eu un écart entre la formulation de ce principe, qui n'a cessé de figurer depuis 1789 parmi les dispositions constitutionnelles, et la réalité. Mais aujourd'hui les extensions du pouvoir réglementaire relèvent d'une pratique constante et sont considérées comme normales.

A côté du développement du pouvoir réglementaire, certains mécanismes fiscaux tendent plus ou moins à remettre en cause le principe même du consentement parlementaire. Le système dit du contrat fiscal par exemple lui substitue une possibilité de consentement individuel en permettant au contribuable d'accepter ou de refuser l'imposition. Le législateur décide bien du recours à cette procédure, encore que, comme nous l'avons vu, ce ne soit pas toujours le cas, mais n'en contrôle pas la mise en oeuvre. Dans le cadre global de l'autorisation législative apparaît ainsi une fiscalité d'application administrative grâce à l'agrément sur lequel l'administration dispose d'un pouvoir discrétionnaire (1). De même l'article 1649 quinquiès E, qui protège les contribuables contre

---

- (1) : Voir EBRARD, "Les avantages fiscaux sur agrément administratif", R.S.F. 1967, p. 41.

les changements de doctrine administrative, peut aboutir à faire échec à la loi dans la mesure où un contribuable peut utilement y faire appel dans l'hypothèse d'un redressement légalement fondé mais contrevenant à une prise de position administrative antérieure erronée en droit (2). Le principe de légalité de l'impôt est également remis en cause par les compétences fiscales de certaines instances internationales. Le budget de la C.E.C.A. est alimenté par le produit d'un véritable impôt dû par les entreprises productrices de charbon et d'acier (3). La décision du Conseil des Ministres des Communautés Européennes du 21 avril 1970, relative au remplacement des contributions financières des états membres par des ressources fiscales propres aux communautés, a d'ailleurs posé un problème au Parlement lorsque celui-ci dut en autoriser l'approbation. M. FOYER, rapporteur pour avis de la commission des lois de l'Assemblée Nationale, estimant que les nouveaux textes conduisaient à une délégation de compétence au profit des organes communautaires et limitaient pour l'avenir les pouvoirs du Parlement qui ne fixerait plus toutes les impositions perçues sur le territoire national, déposa une proposition de loi constitutionnelle car, selon lui, la révision préalable de la Constitution était nécessaire. Saisi par le Premier Ministre sur la base de l'article 54, le Conseil Constitutionnel, dans une décision du 19 juin 1970, rejeta cette argumentation mais sans se prononcer sur la compatibilité avec l'article 34. Pour le Conseil, cette mesure, qui n'est que la mise en oeuvre de dispositions figurant dans les traités constitutifs, "...ne peut porter atteinte, ni par sa nature ni par son importance, aux conditions essentielles d'exercice de la souveraineté nationale" (4).

- (2) : Voir BERN, "La protection du contribuable contre les changements de doctrine administrative", R.S.F. 1972, p. 751.

- (3) : Art. 49 et 50 du Traité.

- (4) : Voir EMERI et GAUTRON, chr. const. et parl. française, R.D.P. 1971, p. 157 ; BOUYSSOU, "Vers un budget transnational", R.S.F. 1970, p. 158. Notons que la procédure des ordonnances est parfois utilisée pour fixer les mesures d'application du domaine législatif des règlements et directives communautaires. On considère que le Parlement, eu égard à sa souvernaité, ne peut être chargé d'exécuter le droit communautaire.

La suprématie des conventions fiscales internationales sur la loi interne est l'application du principe général posé à l'article 55 de la Constitution disposant que "les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois...". En tant que traités ou accords qui engagent les finances de l'Etat, les conventions fiscales ne peuvent être ratifiées ou approuvées qu'en vertu d'une loi (art. 53) (5). En fait, depuis 1946, les juges français donnent en général le pas aux traités en cas de contradiction avec des lois antérieures ou avec des actes administratifs. L'évolution se heurte toujours au problème des rapports entre le traité et la loi postérieure, pour lequel les juges ont le plus souvent continué à utiliser la "doctrine MATTER". Le procureur général MATTER avait affirmé en 1931 (Cass. 22 décembre 1931, SANCHEZ c/ GOZLAND) l'existence d'une présomption que la loi n'avait pas voulu aller à l'encontre du traité, présomption ne pouvant être détruite que si le législateur en avait formellement exprimé la volonté. Dans un arrêt du 1er mars 1968, Syndicat général des fabricants de semoule, le Conseil d'Etat, qui était saisi d'une contradiction entre le droit communautaire et un acte de nature législative postérieur, a choisi d'assurer l'application du texte interne, écartant implicitement l'article 55 de la Constitution (6). Mme QUESTIAUX, commissaire du gouvernement, avait souligné l'impossibilité pour le juge de méconnaître la volonté clairement exprimée du législateur. Cependant, dans un arrêt du 24 mai 1975, la Cour de Cassation a consacré la primauté du Traité de Rome sur une loi fiscale postérieure (7). Il s'agissait en l'espèce de l'article 265 du Code des Douanes, modifié par une loi du 14 décembre 1966.

- (5) : Voir par exemple : loi n° 74.1010 du 2 décembre 1974 autorisant la ratification de la convention signée le 7 novembre 1973 entre la France et l'Iran dont l'objet est d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu ; loi n° 74.1011 du 2 décembre 1974 autorisant la ratification de la convention signée entre la France et l'Espagne le 27 juin 1973 en vued'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (D.F. 1975, n° 20, comm. 671 et 672).

- (6) : D. 1968, p. 285, note M.L. ; Rev. Trim. de Droit Européen 1968, p. 527, note CONSTANTINIDES-MEGRET.

- (7) : La Cour d'appel de Paris avait déjà statué en ce sens dans cette même affaire (Directeur Général des Douanes c/

La Cour estima que ce texte, prévoyant une taxe intérieure de consommation sur les cafés solubles importés, ne pouvait être appliqué car il est contraire à l'alinéa 1 de l'article 95 du Traité de Rome (du 25 mars 1957) selon lequel les produits en provenance d'un état membre de la communauté européenne ne sauraient être plus lourdement imposés que les produits nationaux. M. TOUFFAIT, procureur général près la Cour de Cassation, avait observé dans ses conclusions que depuis l'arrêt du Conseil d'Etat de 1968 était intervenue la décision du Conseil Constitutionnel du 15 janvier 1975 sur la loi relative à l'interruption volontaire de grossesse. Saisi par des parlementaires qui estimaient que ce texte n'était pas conforme à l'article 3 de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales dont l'autorité est, aux termes de l'article 55 de la Constitution, supérieure à celle des lois, le Conseil Constitutionnel jugea que le respect de l'article 55 ne relevait pas de sa compétence. M. TOUFFAIT en a conclu qu'il appartenait en conséquence aux juridictions de statuer sur ce problème quand il leur serait posé sans qu'on puisse leur reprocher de se faire juges de la constitutionnalité de la loi.

Ainsi le principe de légalité de l'impôt n'est pas mis en cause uniquement par le développement du pouvoir réglementaire. En fait ce principe est l'expression juridique propre aux institutions représentatives classiques du principe plus large du consentement populaire. Originairement il se justifiait par la volonté de contrôler des gouvernants non élus. Comme nous l'avons vu, il s'est véritablement imposé dans le contexte d'un état libéral. Le député, choisi par le suffrage censitaire, avait à coeur de défendre les contribuables en préconisant une gestion économe de l'Etat. Le Parlement, issu du suffrage universel, est de nos jours plus sensible aux avantages procurés par les dépenses de l'Etat interventioniste qu'aux sacrifices qui en découlent pour les contribuables. Si l'électeur est soucieux de ne pas être trop imposé, il apprécie également les interventions positives et coûteuses de l'Etat. Il en résulte un renversement des rôles : aujourd'hui c'est plutôt le gouvernement qui s'efforce de lutter contre

---

Société des cafés JACQUES VABRE et Société WEIGEL et Cie, 7 juillet 1973, D. 1974, p. 159, note RIDEAU).

la prodigialité du Parlement. Le développement du pouvoir réglementaire n'est donc pas nécessairement défavorable aux contribuables et, en définitive, peut apparaître davantage comme une atteinte aux prérogatives du Parlement que comme une restriction au principe du consentement dans la mesure où le gouvernement émane lui-même indirectement du vote populaire et où le Président de la République, qui est le véritable chef de l'exécutif, est élu au suffrage universel direct.

L'évolution des institutions politiques paraît donc devoir être considérée comme un argument supplémentaire en faveur d'un aménagement plus réaliste des compétences respectives du législateur et du gouvernement en matière fiscale. Le principe de légalité de l'impôt doit être maintenu mais adapté à son utilisation économique et sociale qui constitue un phénomène irréversible.

Si, comme l'écrit M. LAUFENBURGER, "l'appréciation psychologique d'un impôt par le contribuable a pour le moins autant d'importance que le consentement par un organe représentatif quelconque" (8), il n'en est pas moins vrai que le consentement parlementaire est un élément de l'appréciation psychologique. Dans ces conditions, c'est la légitimité même de l'impôt qui peut être atteinte par le développement du pouvoir réglementaire suivant des procédures détournées et inconstitutionnelles et sous la forme de simples circulaires.

- (8) : Histoire de l'impôt, p. 18.

BIBLIOGRAPHIE

1.- OUVRAGES.

- Ardant, Histoire de l'impôt. Fayard. 1971 et 1972 (2 vol.).
- Cathelineau, Le contrôle des finances communales en France. L.G.D.J. 1963.
- Cotteret (et Trotabas), Droit Fiscal. Manuel Dalloz. 1973.
- Devolvé, Le principe d'égalité devant les charges publiques. L.G.D.J. 1969.
- Douence, Recherches sur le pouvoir réglementaire de l'administration. L.G.D.J. 1968.
- Dragos-Rusu, Les décrets-lois dans le régime constitutionnel de 1875. Thèse. Bordeaux 1942.
- Duguit, Traité de Droit Constitutionnel. 1921.
- Guièze, Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière. L.G.D.J. 1974.
- Jèze, -Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française. Paris. 1909.
  -Les principes généraux du droit administratif. 1925.
- Lachaume, La hiérarchie des actes administratifs exécutoires. L.G.D.J. 1966.
- Laferrière (et Waline), Traité de science et de législation financières. 1952.
- Lamarque, Cours de droit fiscal. Bordeaux. 1972 - 1973. (dactyl.)
- De Laubadère, Traité de droit administratif. 1973.
- Laufenburger, Histoire de l'impôt. P.U.F. "Que sais-je?". n°651.
- Lesage, Les interventions du législateur dans le fonctionnement de la justice. L.G.D.J. 1960.
- Mehl, Science et technique fiscales. Thémis. 1959.
- Mignon, La pratique des décrets-lois et les principes généraux du droit public. Thèse. Lille. 1938.
- Moderne, Les prérogatives de puissance publique. Thèse. Bordeaux. 1961.
- Schmölders, Psychologie des finances et de l'impôt. P.U.F. 1973.
- Schultz, De l'emprise des administrations fiscales sur le

pouvoir législatif et le pouvoir juridictionnel. Thèse. Strasbourg. 1955.
- Sfez, Une survivance: le règlement d'administration publique. Etudes de Droit Public. Cujas. 1964.
- Soubeyrol, Les décrets-lois sous la IV° République. Thèse. Bordeaux. 1955.
- Trotabas (et Cotteret), Droit Fiscal. Manuel Dalloz. 1973.
- Vedel, Droit administratif. Thémis. 1973.
- Waline, -(et Laferrière), Traité de science et de législation financières. 1952.
-Droit administratif. Sirey. 1963.
- Wiener, Recherches sur le pouvoir réglementaire des ministres. L.G.D.J. 1970.

II- ARTICLES.

- Amselek, -Une curiosité du droit public financier: les impositions autres que fiscales ou parafiscales. Mélanges Waline 1974, t.1,p.89.
-L'intégration communautaire et les institutions budgétaires françaises. R.S.F. 1974, p.5.
- Ardant, La codification permanente des lois, décrets et circulaires. R.D.P. 1951, p.35.
- Arrighi, La codification des textes législatifs d'ordre fiscal. Annales du Centre Universitaire de Toulon et du Var. Mars 1972, p.23.
- Auby, -L'obligation gouvernementale d'assurer l'exécution des lois. J.C.P. 1953, I, 1080.
-L'incompétence ratione temporis. R.D.P. 1953, p.5.
-Limitations apportées à l'exercice par le gouvernement de pouvoirs spéciaux. D.1960, chr, p.45.
- Bern, La protection du contribuable contre les changements de doctrine administrative. R.S.F. 1971, p.751?
- Bertrand, Propos autour des articles 34, 37 et 41 de la Constitution. Et. et Doc. du Cons. d'Etat. 1959. p.67.
- Bouyssou, Vers un budget transnational. R.S.F. 1970, p.158.
- Cadoux, Du consentement de l'impôt. R.S.F. 1961, p.423.
- Chapel, Recherches sur la notion et le régime juridique des actes à caractère prospectif. A.J.D.A. 1964, p.323.
- Chapus, -La loi d'habilitation du 11 juillet 1953 et la question des décrets-lois. R.D.P. 1953, p.954.
-De la soumission au droit des règlements autonomes.

D. 1960, chr., p.119.

-De la valeur juridique des principes généraux du droit et des autres règles jurisprudentielles du droit administratif. D. 1966, chr., p.99.

- Charlier, Circulaires, instructions de service et autres prétendues mesures d'ordre intérieur administratives. J.C.P. 1954, I, 1169.
- Charvin, L'évolution du rôle des commissions des finances. R.S.F. 1969, p.122.
- Chrétien, -Les récentes dispositions législatives en matière d'impôts directs. J.C.P. 1948, I, 688.

-La réforme fiscale. J.C.P. 1949, I,762.

-De l'illégalité du Code Général des Impôts de 1950 devant les tribunaux judiciaires. J.C.P. 1954, I, 1149.

-Les décisions juridictionnelles relatives à l'illégalité de certaines dispositions du Code Général des Impôts. J.C.P. 1955, I, 1241.

-Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale. J.C.P. 1946, I, 571.

- Cohen, La jurisprudence du Conseil Constitutionnel relative au domaine de la loi d'après l'article 34. R.D.P. 1963, p. 745.
- Debbasch, Les ordonnances de l'article 38 de la Constitution. J.C.P. 1962, I, 1701.
- Dickschat, L'article 38 de la Constitution et la loi d'habilitation du 22 juin 1967. R.D.P. 1968, p.832.
- Donnedieu de Vabres, -L'article 13 et les décrets-lois. D. 1953, chr., p.137.

-Décrets-lois et pouvoir réglementaire d'après la loi du 17 août 1948. D. 1949, chr., p.5.

- Drago, La légalité des taxes de péréquation et les problèmes généraux de la parafiscalité. A.J.D.A. 1955, p.61.
- Druesne, La jurisprudence constitutionnelle des tribunaux judiciaires sous la V° République. R.D.P. 1974, p.169.
- Ducos-Ader, La notion juridique de parafiscalité. R.S.F. 1956, p.660.
- Duguit, Des règlements faits en vertu d'une compétence donnée au gouvernement par le législateur. R.D.P. 1924, p.313.
- Durand, La décadence de la loi dans la Constitution de la V° République. J.C.P. 1959, I, 1470.
- Ebrard, -Les avantages fiscaux sur agrément administratif.

R.S.F. 1967, p.41.
-L'article 38 de la Constitution du 4 octobre 1958. R.D.P. 1969, p.259.
- Emeri (et Hamon), La ratification parlementaire des modifications apportées par voie réglementaire au tarif des droits de douanes et l'article 34 de la Constitution. R.D.P. 1964, chr. const. et parl., p.108.
- Gaudemet, L'aménagement de la taxation d'office face aux exigences de l'égalité devant la loi et de la procédure budgétaire. A.J.D.A. 1974, p.236.
- Giffard, Les domaines respectifs de la loi et du règlement. S. 1960, p.102.
- Gosserez, La surtaxe sur les eaux minérales. Contribution à l'étude de la fiscalité facultative des collectivités locales. R.S.F. 1973, p.553.
- Groshens, La codification par décrets des lois et règlements. D. 1958, chr., p.157.
- Guibal, Le retard des textes d'application des lois. R.D.P. 1974, p.1039.
- Hamon, -Les domaines de la loi et du règlement à la recherche d'une frontière. D. 1960, chr., p.253.
-(et Emeri), La ratification parlementaire des modifications apportées par voie réglementaire au tarif des droits de douanes et l'article 34 de la Constitution. R.D.P. 1964, chr const. et parl., p.108.
-Contrôle de constitutionnalité et protection des droits individuels. A propos de 3 décisions récentes du Conseil Constitutionnel. D. 1974, chr., p.83.
- Imbert, Le budget communal. J.C.A., fasc. 127.
- Jèze, La réforme des impôts directs en France. R.S.F. 1934, p.621.
- Lasry, Le Conseil d'Etat, juge de l'impôt. Et. et Doc. du Cons. d'Etat. 1955. n°9, p.64.
- De Laubadère, -Le recours pour excès de pouvoir et le contentieux de l'imposition. R.S.F. 1936, p.531.
-Des pleins pouvoirs aux demi décrets-lois. D. 1952, chr., p.35.
- Leca, Le domaine de la loi et du règlement en matière fiscale. Annales de l'Université de Lyon. 1960, p.219.
- Lhaule, La taxe et l'essieu. A.J.D.A. 1967, p.662.
- L'Huillier, La délimitation des domaines de la loi et du règlement dans la Constitution du 4 octobre 1958.

D. 1959, chr., p.173.
- Loic Philip, La portée du contrôle exercé par le Conseil Constitutionnel.(à propos de la décision du 27 décembre 1973). R.D.P. 1974, p.531 et 1099.
- Louis-Lucas, -Les pouvoirs propres des commissions des finances. R.D.P. 1954, p.722.
- La loi. D. 1964, chr., p.197.
- Mabileau, La compétence financière du Parlement de la Vº République. R.S.F. 1961, p.48.
- Maleville, Les décrets pris en application des articles 6 et 7 de la loi du 17 août 1948 tendant au redressement économique et financier. Et. et Doc. du Cons. d'Etat. 1954, p.54.
- Malingre, L'application dans le temps des lois relatives à l'assiette de l'impôt. A.J.D.A. 1970, p.68.
- Marcel, La notion de matières réservées à la loi. A.J.D.A. 1958, p.55.
- Martin, -Une nouveauté constitutionnelle: la distinction entre les domaines législatif et réglementaire. R.P.D.A. 1958, p.7.
-La parafiscalité, son rôle, son domaine, son contrôle. Et. et Doc. du Cons. d'Etat. 1960, p.285.
- Mérigot, Eléments d'une théorie de la parafiscalité. R.S.F. 1949, p.135 et 302.
- Mesnard, Dix années de jurisprudence du Conseil Constitutionnel. A.J.D.A. 1970, p.259.
- Mignon, -Une technique législative d'exception. D. 1948, chr., p.141.
-Le contrôle juridictionnel de la constitutionnalité des lois. D. 1952, chr., p.45.
- Morange, -L'illégalité de certaines dispositions du Code Général des Impôts. R.S.F. 1950, p.648.
-Le principe de l'égalité devant l'impôt. D. 1951, chr., p.103.
-L'exercice du pouvoir réglementaire en matière fiscale. R.S.F. 1953, p.667.
-La réalisation de la réforme fiscale par la voie réglementaire. D. 1948, chr., p.177.
-La hiérarchie des textes dans la Constitution du 4 octobre 1958. D. 1959, chr., p.21.
- Moreau, Les incidences juridictionnelles de la codification en droit public français. A.J.D.A. 1973, p.395.
- Nollet, La parafiscalité. Droit Social. 1953, p.65.

- Oppetit, Les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires et l'interprétation des lois. D. 1974, chr., p.107.
- Pinto, La loi du 17 août 1948. R.D.P. 1948, p.517.
- Rivero, Regard sur les institutions de la Vème République. D. 1958, chr., p.259.
- Rolland, -Le pouvoir réglementaire du Président de la République en temps de guerre et la loi du 10 février 1918. R.D.P. 1918, p.542.
-Le projet du 17 janvier 1924 et la question des décrets-lois. R.D.P. 1924, p.42.
- Schmidt, Les choix fiscaux des contribuables. D.1974, chr., p.23.
- De Segrais, L'institution des redevances d'équipement. A.J.D.A. 1959, p.170.
- Silvera, Des décrets-lois aux ordonnances. Rev. Adm. 1967, p.423.
- De Soto, La loi et le règlement dans la Constitution de 1958. R.D.P. 1959, p.240.
- Soubeyrol, La définition de la loi et la Constitution de 1958. A.J.D.A. 1960, p.123.
- Tixier, -Les prérogatives de l'autorité administrative en matière fiscale. R.S.F. 1958, p.112.
-L'article 1649 quinquiès E du Code Général des Impôts. D. 1970, chr. , p.97.
- Tourdias, Les circulaires fiscales. J.C.P. (E.N.) 1961, n°1620.
- Trevoux, La déformation du système fiscal par l'inflation. R.S.F. 1956, p.8.
- Trotabas, La réforme fiscale. D. 1935 (L. et D.), p.3.
- Tunc, La codification des textes législatifs et réglementaires. Rev.Adm. 1954, p.147.
- Vedel, Les bases constitutionnelles du droit administratif français. Et. et Doc. du Cons. d'Etat, n°8, p.21.
- Venezia, L'application de la théorie des nullités aux actes d'imposition. R.S.F. 1960, p.725.
- Vincent, De l'inutilité de l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958. A.J.D.A. 1965, p.564.
- Waline, -Les rapports entre la loi et le règlement avant et a après la Constitution de 1958. R.D.P. 1959, p.699.
-La mise en veilleuse des lois par l'inertie du pouvoir réglementaire. R.D.P. 1968, p.1079.

III- NOTES ET CONCLUSIONS.

- Alluin, concl. sous C.E. 4 décembre 1964, Société des Etablissements Desbouvries. A.J.D.A. 1964, p.96.
- Auby, note sous C.E. 24 octobre 1973, Secrétaire d'Etat auprès du Premier Ministre chargé de la jeunesse , des sports et des loisirs. R.D.P. 1974, p.1498.
- Bertrand, concl. sous C.E. 11 décembre 1970, Crédit Foncier de France. Rec.750.
- Bourdoncle, -note sous C.E. 19 décembre 1958, req. n°40.509, 40.510 et 42.510. D. 1959, p.560.
  -note sous Cons.Const., 11 août 1960, p.276.
- Bouyssou, note sous C.E. 11 mai 1973, req. n°82.367. D.F. 1973, n°45-46, comm.1576.
- Chardeau, concl. sous C.E. 21 novembre 1958, Syndicat national des transporteurs aériens. D. 1959, p.475.
- Delmas-Marsalet, -Concl. sous C.E. 18 mars 1970, req.n°78299. D.F. 1970, n°28, comm. 803.
  -Concl. sous C.E. 31 mai 1972, req. n°76.954. D.F. 1973, n°20, comm. 775.
  -Concl. sous C.E. 11 mai 1973, req. n°82.367. D.F. 1974, n°14, comm. 507.
- Drago, -note sous C.E. 29 mai 1964, Boyreau et Laboille Moresnau. A.J.D.A. 1964, p.488.
  -note sous T.A. de Rennes 4 mai 1966, Société Citroën c/ Directeur Départemental des Impôts. A.J.D.A. 1966, p.556.
  -note sous C.E. 21 mars 1969, Société Hauser. A.J.D.A. 1969, p.622.
- Ducamin, concl. sous C.E. 8 février 1963, Société Géo. A.J.D.A. 1963, p.279.
- Durupty, note sous C.E. 22 février 1974, Association des maires de France. D. 1974, p.520.
- Fabre, concl. sous C.E. 5 mars 1975, req. n°92.241. D.F. 1975, n°18, comm. 638.
- Ferrari, note sous C.E. 7 mai 1971, Sieur Joseph Rivière. A.J.D.A. 1971, p.607.
- Gentot, concl. sous C.E. 22 février 1974, Association des maires de France. C.J.E.G. 1974, n° 279, p.77.
- Hamon, -note sous Cons. Const., 11 août 1960. D. 1961, p.470.
  -note sous Cons.Const., 18 octobre 1961. D. 1961, p.279.

- Kahn, concl. sous C.E. 7 mai 1971, Sieur Joseph Rivière. A.J.D.A. 1971, p.607.
- Lalumière, note sous C.E. 29 mai 1964, Boyreau et Laboille Moresnau. R.S.F. 1965, p.89.
- Lamarque, -note sous C.E. 24 juin 1968, req. n°66.883. A.J.D.A. 1969, p.572.
-note sous C.E. 21 mars 1969, Société Hauser. A.J.D.A. 1969, p.498.
-note sous C.E. 11 juillet 1969, req. n°75.606. A.J.D.A. 1969, p.700.
- Latournerie, -concl. sous C.E. 16 octobre 1974, Sieur Pic. D.F. 1975, n°4, comm. 901.
-concl. sous C.E. 6 novembre 1974, req. n°91.021. D.F. 1974, n°52, comm. 1607.
- De Laubadère, note sous Cons. Const., 18 décembre 1964 (1 décision) et 21 décembre 1964 (2 décisions). A.J.D.A. 1965, p.101.
- Laurent, concl. sous C.E. 16 mars 1956, Garrigou. D. 1956, p.253.
- Lavigne, note sous Cons. Const., 23 février 1970. D. 1970. p.388.
- Liet-Veaux, La fiscalité gouvernementale, note sous C.E. 18 mars 1959, Bouille. Rev. Adm. 1959, p.160.
- Mandelkern, -concl. sous C.E. 5 octobre 1973, req. n°83.169. D.F. 1974, n° 12, comm. 348.
-concl. sous C.E. 17 octobre 1973, S.A. Benard et Honnorat. D.F. 1974, n° 21, comm. 650.
- Mehl, concl. sous C.E. 24 mars 1972, req. n° 76.159. D.F. 1973, n° 12, comm. 645.
- Moderne, La politique des validations législatives indirectes de textes réglementaires, note sous C.E. 18 mai 1973, Syndicat national des ingénieurs et techniciens agréés. A.J.D.A. 1973, p. 482.
- Moulié, note sous C.E. 22 février 1974, Association des maires de France. A.J.D.A. 1974, p.269.
- Nguyen Quoc Vinh, note sous Cons. Const., 2è décembre 197?. J.C.P. 1974, II, 17.691.
- Questiaux, concl. sous C.E. 10 février 1967, S.A. des Etablissements Petitjean et autres. Rev. Trim. de Droit Europ. 1967, p.681.
- Schmeltz, -concl. sous C.E. 24 mai 1967, req. n°65.436. D.F. 1967, n°27.

-concl. sous C.E. 11 mars 1970, req. n°75.047. D.F. 1971, n°19, comm.692.

-concl. sous C.E. 30 avril 1971, req. n°72.279. D.F. 1972, n°13, comm. 1185.

-concl. sous C.E. 19 octobre 1973, req. n°80.965. D.F. 1974, n°19-20, comm. 567.

-concl. sous C.E. 20 mars 1974, req. n°85.384. D.F. 1974, n°46, comm. 1384.

- Toulemonde, note sous Cons. Const., 29 février 1972. A.J. D.A. 1972, p.638.
- Trotabas, -note sous Cons. Const., 11 août 1960. R.S.F. 1961, p.5.

-note sous C.E. 21 novembre 1958, Syndicat national des transporteurs aériens. D. 1959, p.475.

- Waline, -note sous Cons. Const., 17 février 1961. R.D.P. 1961, p.649.

-note sous C.E. 10 février 1967, Jacquier. R.D.P. 1967, p.969.

TABLE DES MATIERES

-INTRODUCTION.....p.1

-Section 1 : Le principe de légalité de l'impôt.p.14

I- Origine du principe.....p.14
A. L'apparition du principe en Angleterre.....p.14
B. L'échec des revendications en France.....p.16
C. L'oeuvre révolutionnaire.....p.17
II- Contenu du principe.....p.18
A. Impôt et Liberté.....p.18
B. La protection du contribuable.....p.20

-Section 2 : La primauté de la loi.....p.22

I- Une tradition constitutionnelle républicaine.....p.22
A. L'affirmation constante du principe de légalité.p.23
B. La confirmation de la compétence du législateur dans la Constitution de 1958.....p.28
II- L'impôt, matière réservée au législateur.....p.33
A. La portée de l'article 34.....p.34
B. Etendue des compétences du législateur.....p.45
C. Le pouvoir réglementaire autonome.....p.52

Ière PARTIE
La subordination du pouvoir réglementaire à la loi fiscale.p.60

TITRE I
Les compétences réglementaires des autorités centrales.....p.61

-CHAPITRE I : La mise en oeuvre de la loi fiscale.....p.62

-Section 1 : Principe et modalités d'intervention du pouvoir réglementaire.....p.63

I- Nécessité et légitimité du règlement d'application.....p.63
A. L'indispensable intervention du règlement.....p.63
B. La légitimité de l'intervention du règlement complémentaire.....p.65
II- Modalités d'intervention du pouvoir réglementaire.....p.69
A. Formes du règlement d'application.....p.70
B. Délais d'intervention de la réglementation complémentaire.....p.80

-Section 2 : Le pouvoir réglementaire occulte des administrations fiscales.....p.93

I- L'importance des circulaires fiscales.....p.94
A. Circulaires et autres documents à caractère réglementaire.....p.96
B. Les circulaires allégeant la charge fiscale.....p.98
II- Les circulaires et la protection des contribuables.....p.I00
A. Une moindre protection des contribuables.....p.I00
B. Les aménagements apportés.....p.I03

-Section 3 : La subordination du pouvoir réglementaire d'application.....p.II0

I- Le principe de la subordination et sa mise en oeuvre en matière fiscale.....p.II0
A. Principe général.....p.III
B. Sanction du principe en matière fiscale.....p.II2
II- Les assouplissements à la subordination du règlement complémentaire.....p.I2I
A. Le problème de la rédaction défectueuse des lois fiscales.....p.I2I
B. Le "complément indispensable" à la mise en oeuvre de la loi fiscale.....p.I27

-CHAPITRE II : La codification fiscale.....p.I32

-Section 1 : La codification fiscale par décret..p.I34

I- Limites du décret de codification.....p.I34
A. Les règles applicables.....p.I34
B. L'intervention du législateur.....p.I36

II- L'altération de la loi fiscale par le décret de codification.....p.I38
A. La difficile distinction entre la modification de fond et l'adaptation de forme.....p.I38
B. La sanction du juge p.I42

-Section 2 : La codification fiscale par décret-loi.....p.I44

I- Les grandes codifications fiscales.....p.I44
A. Les codifications de 1926 et 1934.....p.I44
B. La codification de 1948-1950.....p.I47
II- Le problème de la légalité de certaines dispositions du Code Général des Impôts.p.I49
A. La méconnaissance par le codificateur des termes des habilitations consenties.....p.I49
B. Les conséquences de la validation par la loi du 31 décembre 1948.....p.I50

TITRE II
Les compétences réglementaires des autorités décentralisées.p.I55

-CHAPITRE I : L'importance des compétences fiscales des assemblées locales.....p.I56

I- Fondement et portée de ces compétences...p.I56
A. L'existence d'un système fiscal local.....p.I56
B. Portée des prérogatives des autorités locales...p.I57
II- Etendue des compétences réglementaires des autorités locales.....p.I59
A. Au niveau de l'établissement de l'assiette.....p.I59
B. Au niveau de la fixation du taux.....p.I62
C. Au niveau de la perception.....p.I67

-CHAPITRE II : Limites des compétences fiscales des autorités locales.....p.I7I

I- Le contrôle de la fiscalité locale.....p.I7I
A. Le contrôle du juge.....p.I7I
B. La tutelle des autorités centrales.....p.I75
II- Le problème de la constitutionnalité des pouvoirs des autorités locales.....p.I76

A. Le respect de la loi par les autorités locales..p.I77
B. La portée de l'article 34.....p.I79

CONCLUSION DE LA Ière PARTIE.....p.I82

IIème PARTIE
Les extensions du pouvoir réglementaire.....p.I84

TITRE I
Les atteintes à la tradition républicaine.....p.I86

I- L'effacement du principe de légalité.....p.I88
A. La "loi du cadenas".....p.I88
B. Le développement de la fiscalité indirecte.....p.I89
II- L'impuissance du Parlement.....p.I90
A. Les conséquences de la réforme fiscale de 1914-1917.....p.I90
B. L'aspect électoral de l'impôt.....p.I92

-CHAPITRE I : Le système des décrets-lois sous la IIIème République.....p.I94

I- Une "nouvelle division du travail".....p.I94
A. L'exposé des motifs.....p.I95
B. Justification de la procédure adoptée.....p.I96
II- L'affirmation des compétences de l'exécutif.....p.I97
A. Une expérience décevante.....p.I97
B. L'essor des lois d'habilitation.....p.I98

-CHAPITRE II : Le système des pouvoirs spéciaux sous la IVème République.....p.200

-Section 1 : L'importance de la "fiscalité gouvernementale".....p.202

I- Le développement du procédé des pouvoirs spéciaux.....p.202
A. L'avis du Conseil d'Etat du 6 février 1953.....p.202
B. Les motifs de la multiplication des lois de pleins

pouvoirs.....p.205
II- Les missions assignées à l'exécutif.....p.207
A. Diversité des habilitations consenties.....p.208
B. L'"aménagement" de la législation fiscale.....p.209
-Section 2 : Modalités d'intervention et limites du pouvoir réglementaire.....p.2I4
I- Modalités d'intervention des décrets-lois fiscaux.....p.2I4
A. Conditions de délai et de forme.....p.2I4
B. La loi du 17 août 1948 et la loi de finances du 7 février 1953.....p.2I9
II- Les limites assignées au pouvoir réglementaire.....p.224
A. Diversité des prescriptions de fond.....p.224
B. Le problème des "matières réservées".....p.225
-Section 3 : Le contrôle juridictionnel.....p.228
I- Modalités et nécessité de ce contrôle....p.229
A. Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale.....p.229
B. Nécessité du contrôle juridictionnel.....p.232
II- Difficulté du contrôle juridictionnel...p.234
A. Les modalités de validation.....p.235
B. L'excès de cette pratique.....p.239

TITRE II

Les limites de la restauration du principe de légalité par l'article 34.....p.245-1

-CHAPITRE I : La pratique des lois d'habilitation en matière fiscale.....p.245-2
-Section 1 : Les modalités d'extension des compétences du gouvernement.....p.247
I- Les procédures exceptionnelles d'extension du pouvoir réglementaire.....p.247
A. La mise en place des institutions.....p.249
B. La mise en oeuvre de l'article 38 en matière fiscale.....p.253
II- Les extensions du pouvoir réglementaire en

dehors de la procédure de l'article 38..p.256
A. L'assiette des impôts.....p.257
B. La fixation du taux de divers impôts.....p.258
C. Les modalités de recouvrement.....p.260
D. Les limites fixées par le législateur.....p.262

-Section 2 : La constitutionnalité des extensions du pouvoir réglementaire.....p.267

I- L'inadaptation de la procédure de l'article 38.....p.268
A. La particularité des habilitations fiscales.....p.268
B. Le débat sur la réforme du Code des Douanes.....p.270
II- Les conséquences de ces interventions réglementaires.....p.273
A. Le contrôle du juge.....p.274
B. Une nouvelle interprétation de la compétence du législateur en matière fiscale.....p.276

-CHAPITRE II : L'autonomie du pouvoir réglementaire en matière parafiscale.....p.280

-Section 1 : Une atteinte traditionnelle au principe de légalité de l'impôt.....p.284

I- "Une fiscalité qui n'ose pas dire son nom".....p.284
A. Analogies avec l'impôt.....p.285
B. Les organismes bénéficiaires des taxes parafiscales.....p.290
II- Les tentatives pour soumettre la parafiscalité au contrôle du législateur.....p.295
A. La réforme de 1948.....p.296
B. La loi du 25 juillet 1953.....p.297

-Section 2 : Le régime établi par l'ordonnance du 2 janvier 1959 et le décret du 24 août 1961.....p.301

I- La prépondérance du pouvoir réglementaire.....p.301
A. Etendue des compétences du pouvoir réglementaire.....p.302
B. Les taxes parafiscales exclues de la réglementation établie par le décret de 1961.....p.305

II- Le contrôle du législateur.....p.307
A. Limites de l'intervention du législateur.....p.308
B. La portée de l'intervention du législateur.....p.309

CONCLUSION DE LA IIème PARTIE.....p.314

CONCLUSION GENERALE.....p.316